

A.S.	Pag.	A.S.	Pag.	A.S.	Pag.
		27.....		79.....	
		31.....		80.....	
1.....		32.....		81.....	1
2.....		33.....		82.....	9
3.....		34.....		83.....	14
4.....		35.....		84.....	18
5.....		36.....		85.....	21
6.....		37.....		86.....	26
7.....		38.....		91.....	31
8.....		39.....		92.....	38
9.....		40.....		93.....	44
10.....		41.....		94.....	52
11.....		42.....		95.....	59
12.....		43.....		96.....	63
14.....		44.....		97.....	68
19.....		45.....		98.....	72
20.....		70.....		99.....	78
21.....		73.....		100.....	83
22.....		74.....		101.....	88
23.....		75.....		102.....	94
24.....		76.....		103.....	98
25.....		77.....		104.....	107
26.....		78.....		105.....	116



1

Sinchi Wayra c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 108 a 114 vta., en la que impugna la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 014/2015 de 13 de marzo, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la contestación de fs. 138 a 160 vta., réplica de fs. 164 a 169, los antecedentes del proceso; y

I. CONSIDERANDO: De la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que en 20 de enero de 2012 Sinchi Wayra presentó reclamo ante el Banco Unión S.A. por nueve (9) operaciones de retiro indebido, cada una por Bs 69.600.- haciendo un total de Bs 626.400.- realizados entre el 10 y 19 de enero de 2012 contra la Cuenta N° 10000005423524.

Mediante Nota SW.262/2012 de 29 de febrero 2012, Sinchi Wayra elevó reclamo ante la ASFI, que fue respondido mediante Nota ASFI/DDC/R-106722/2012 de 28 de agosto de 2012, donde señaló que las nueve transacciones fueron realizadas con el código de usuario y la clave operacional otorgada a la empresa y que es el titular el responsable del manejo y custodia de los mismos.

Posteriormente a solicitud de Sinchi Wayra la ASFI emite la R.A. N° 483/2012 en 24 de septiembre de 2012, misma que fue recurrida de revocatoria mediante memorial presentado en 11 de octubre de 2012, y que ameritó la R.A. N° 590/2012 en 09 de noviembre, contra la cual se presentó Recurso Jerárquico en 03 de diciembre de 2012.

Que en grado jerárquico el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emitió la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013 donde se resolvió anular obrados hasta la Resolución N° 590/2012 referida precedentemente.

La ASFI anula obrados hasta la Carta ASFI/DDC/R-106722 de 28 de agosto de 2012 y emite la R.A. ASFI N° 549/2014 donde resuelve nuevamente rechazar lo solicitado por Sinchi Wayra, por lo que en 08 de septiembre de 2014 se interpone recurso de revocatoria ameritando la R.A. ASFI N° 729/2014 de 06 de octubre de 2014, que dispone confirmar la resolución impugnada.

En 27 de octubre de 2014, Sinchi Wayra interpone recurso jerárquico contra la R.A. ASFI N° 729/2014, resuelta mediante la R.M. Jerárquica N° MEFP/VPSF/URJ- N° 014/2015 de 13 de marzo de 2015 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Fundamentos de la demanda.

Señala que de los elementos observados en la resolución, se refieren a:

1.- La Devolución del dinero.-

Con relación a éste punto, indican que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (en adelante MEEP) en una total parcialización hacia el Banco Unión sigue la línea de la ASFI, sin tomar en cuenta que con relación a la Nota que fuera cursada inicialmente se reclamó la existencia de débitos no autorizados, que a partir de la respuesta del Banco Unión y fruto de la investigación, se emitió la respuesta por parte del banco en sentido que fuera un tema atribuible a la empresa por un supuesto Phishing -que no ha sido probado- por ello el argumento aplicado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, respecto a que inicialmente este tema no ha sido solicitado, es absurdo e insensato, generando indefensión para Sinchi Wayra, toda vez que este tema ha sido de conocimiento del MEEP.

Por otra parte señala que Sinchi Wayra ha hecho conocer su situación y los eventuales efectos que esto puede generar hacia su patrimonio por la conducta del Banco Unión de negar su responsabilidad en el tema, apoyada por el ASFI y el MEEP, y que lo único que pretende la empresa es la restitución de sus fondos, y la forma en la que ha sido llevado adelante el proceso permite entender que no solamente de busca un tema de mérito, sino por supuesto la devolución efectiva y real del dinero hurtado de la cuenta de la empresa, por lo que los argumentos referidos por el MEEP, no tienen sentido a momento de ser sometidos a validación.

2.- Validez probatoria Auditoría YANAPTI.-

En cuanto a esta auditoría, solicita que dentro del proceso contencioso administrativo se analice la validez de dicha prueba, la misma que sirvió de respaldo para asumir decisiones de fondo.

Asimismo respecto a este tema realiza las siguientes puntualizaciones:

La Auditoría Especial de la empresa Yanapti, se constituiría en una pericia de parte, recibiendo el referido valor dentro de un proceso en el que existe controversia entre partes; en ese entendido no se puede ni debe tener efecto absoluto de prueba plena, como fue otorgada por

parte de la ASFI, por ello queda claro que el basamento para asumir los resultados de este acto de parte, se constituye en una vulneración al debido proceso e implica una parcialización absoluta vulnerando el principio del Juez natural.

Sinchi Wayra S.A. no aceptó la realización de la referida auditoría, porque resulta insensato pretender ese extremo, siendo que la condición de ésta empresa es de denunciante no de investigada, por ello quien debe probar la seguridad de su sistema y de sus procesos es el Banco Unión.

A partir de las premisas referidas no podría asumirse el resultado extensivo que se le ha otorgado como prueba válida de la realización de un análisis de la existencia de phishing.

Por otra parte indica que la ASFI ha instruido a las entidades financieras robustecer sus sistemas informáticos para garantizar sus operaciones con mayor eficacia y eficiencia y que de manera continua se supervisa a través de inspecciones in situ en riesgo operativo; esta aseveración realizada implica que si se realizaron recomendaciones para el fortalecimiento de sus sistemas informáticos, es porque se registraron problemas que ameritaron que se opere de esa forma y que la ASFI ahora ignora ese hecho, probando claramente que la determinación de la autoridad equivale a un tácito consentimiento en sentido que su labor de fiscalización era insuficiente y que el Banco Unión tenía fallas técnicas en su sistema que permitieron el fraude, materia de esta acción lo que se trató de corregir ex post.

Señala que en su oportunidad el MEEP refiere que no se puede dejar de lado la pericia, sin tomar en cuenta los aspectos técnicos vertidos y que esa validez que se le otorga en esa virtud; sin considerar que la pericia de parte en cualquier contexto es simplemente referencial y válida solo hasta el momento en que sea reconocida por la otra parte, esto incluso es aplicable a materia administrativa, donde los principios generales de la prueba, rigen para absolutamente todas las ramas del derecho.

3. Acerca del Phishing.-

Acusó que lo referido en la Resolución Ministerial Jerárquica respecto a que ésta figura más depende de la negligencia del titular de la cuenta que de la inseguridad del Banco, implica una defensa acérrima a los intereses del Banco en desmedro de los intereses de Sinchi Wayra, emitiendo una opinión desafortunada y sin asidero como esta, que demuestra que existe una parcialidad manifiesta.

Que el MEEP, ha viciado su imparcialidad porque no provee pruebas contundentes que respalden esta aseveración, simplemente emite este criterio, sin establecer una relación causal explicativa del porqué de los hechos y como se llega a colegir este resultado, un criterio subjetivo, que solo puede ser analizado en ese contexto y no con carácter general para este caso.

Por otra parte indica que cualquier criterio que se emita, debe necesariamente cumplir los requisitos de pertinencia y oportunidad, lo que en el caso presente no ha sucedido, por ello ese basamento que aplica el MEEP solo es una opinión infundada, pero que en un abuso de derecho ha logrado validez.

Que el único respaldo que se tiene para arribar a un resultado es el informe de la empresa Yanapti y el informe de Auditoría Interna del Banco, ambos son parciales y no podrían aplicarse expresamente para respaldar el argumento manejado respecto al phishing, que nunca fue reconocido por Sinchi Wayra.

4.- Acerca del non bis in ídem.-

Señala que no existe doble sanción en este tema, debido a que si bien existe en curso dos procesos realizados por la conducta del Banco Unión, lo que se pretende a partir de esto, es que deba existir coherencia entre todo lo investigado y los resultados a que se arriba, toda vez que por un lado se sanciona los actos negligentes del Banco Unión y por otro lado se da un certificado de buena conducta a partir de la investigación principal del punto del reclamo (PR), aspecto que es contradictorio.

Por ello señala que Sinchi Wayra tiene absolutamente claro que este proceso no tiende a la aplicación de multas ni sanciones, sino simplemente a la investigación real de los hechos en un marco de verdad material. Que tanto ASFI como el MEEP deberían actuar y tomar en cuenta las mismas situaciones, sin embargo realizan una defensa al Banco Unión, debiendo considerar que este proceso irá por cuerda separada, por lo que el argumento de la doble sanción es por demás de burdo.

5.- Acerca de la responsabilidad del depositario.-

Indicó que la responsabilidad del depositario es la esencia misma de la custodia del bien otorgado en esa calidad y por consiguiente como carácter esencial del contrato está la devolución de la cosa en las mismas condiciones y obviamente la demostración de la debida diligencia en el manejo del bien custodiado.

Que en el caso de autos pretenden demostrar en los hechos que el contrato suscrito con el Banco Unión S.A. establecía conforme a los poderes de los mandatarios y demás documentación cursante en el Banco, la obligación de llevar adelante el manejo de la cuenta de manera conjunta entre dos personas, no con una sola firma autorizada. Las órdenes remitidas al banco incluían la obligación de manejo conjunto de la cuenta, para todos los apoderados, con excepción del mandato que tenía el entonces Presidente Ejecutivo de la empresa, reflejando en el poder de representación individual, cursante en el Banco.

Por otra parte, señala que las firmas autorizadas pero para el manejo de las cuentas de manera conjunta eran los Sres. María de las Mercedes Carranza Aguayo, Luis Felipe Hartmann Luzio, César Fernando Ramos Moreno y Arturo Antonio Zalles Balanza, conforme se establecía en el poder de representación para manejo de cuentas bancarias N° 294/2010 de 09 de junio de 2010, también cursante en el Banco.

Manifiesta que este aspecto fue comunicado oportunamente al Banco Unión S.A. a momento de la apertura de la cuenta, en base a lo reflejado en los poderes de representación referidos precedentemente y reiterado mediante Cite FIN-197 09-2011 de 27 de septiembre de 2011, por el cual se solicita la configuración de las aprobaciones de UNINET para que operativamente sean realizadas por 2 usuarios para la liberación de cada transacción con excepción, como se refirió, de las transacciones realizadas por el entonces Presidente Ejecutivo.

Sin embargo la ASFI menciona se trataría de una incongruencia suscitada en la interpretación de la referida nota, por lo que remite el análisis de la misma a un pronunciamiento expreso de la Defensoría del Consumidor Financiero; en tal sentido esta entidad pública confunde totalmente el contexto del reclamo y se limita a cumplir plazos y requisitos, pero sin administrar justicia en sede administrativa; asimismo señala que no puede ni debe existir interpretación en lo referido en la citada nota, sino una aplicación cabal, cierta y veraz de lo solicitado, más aún si se entiende que existe un cumplimiento parcial de lo solicitado en la nota, en lo referido a la ampliación del límite máximo de transacciones y esas inconsistencias, no son simplemente cuestiones de interpretación de la nota, sino incumplimientos flagrantes al contrato de depósito firmado con el Banco Unión. Por lo referido queda de manifiesto lo parcial, incongruente, viciado e inexacto de la averiguación realizada por ASFI en el presente caso y que fue refrendado y validado de manera consecuente por el MEEP sin considerar los argumentos y elementos presentados.

Indica que el elemento fundamental de la relación entre la entidad bancaria y el usuario de los servicios financieros, es la “confianza”, misma que no puede ser sometida a interpretaciones subjetivas sino al lenguaje escrito y expreso que media entre ambos, por lo que la ASFI incumplió esta consideración y perjudicó de sobremanera los intereses de Sinchi Wayra, violando flagrantemente el Código de Comercio, en sus arts. 1.346, 1.347; art. 518 del Cód. Civ., arts. 24 y 29 del D.S. N° 27175 que tiene por objeto reglamentar la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, para el Sistema de Regulación Financiera –SIREFI; el Título II, Capítulo I, sección 2, 4 y 5 de la recapitulación de Normas para Bancos y Entidades Financieras en sus arts. 1, 3, 5 y 6.

Que por las normas señaladas se establece que es obligación del banco la custodia del bien otorgado en depósito y las obligaciones deben constar en el respectivo contrato que se firme al efecto, así la cláusula décima cuarta del contrato de adhesión firmado, entre el Banco Unión y Sinchi Wayra S.A., textualmente señala:

“...el manejo de la cuenta corriente será:

14.1 Individual

14.2 Colectiva

14.2.1 Colectiva indistinta

14.2.2. Colectiva Conjunta

Todo de acuerdo a la tarjeta de firmas y sus posteriores modificaciones, documentos que se consideran parte de integrante de este contrato...”

Que Sinchi Wayra mediante Cite FIN-197 09-2011 de 27 de septiembre de 2011, reiteró al Banco Unión la solicitud que en el caso de los Sres. María de las Mercedes Carranza Aguayo, Luis Felipe Hartmann Luzio, César Fernando Ramos Moreno y Arturo Antonio Zalles Balanza, las transacciones deberían ser realizadas necesariamente mediante dos aprobadores de manera conjunta, conforme establecen los poderes notariados otorgados y que fueron entregados en su oportunidad al Banco, aspecto que en definitiva nunca fue controlado y por tanto, cumplido por el Banco y tampoco observado por ASFI.

Por otra parte acusó que con relación a lo referido por el código civil, el contrato de adhesión suscrito con el Banco, al ser laxas y no señalar responsabilidades claras y diáfanas para el depositario, referidas a la custodia de los dineros depositados, deben ser necesariamente interpretadas en favor del cliente, es decir aplicando las disposiciones en desmedro del silencio del contrato y por consiguiente del Banco, situación no fue comprendida por el ASFI ni por el MEEP, debido a que obviaron tomar conocimiento de este tema y simplemente no consideraron estos argumentos a momento de emitir la posición fundada, evidenciándose que no existe opinión alguna al respecto en la Resolución Jerárquica impugnada, provocando de esta manera una indefensión absoluta, debido a que no se habría respondido al petitorio formulado en el recurso.

Expresó que no se respetó los derechos constitucionales del administrado como son el debido proceso, a la seguridad jurídica, al derecho a la defensa y a la justicia pronta y oportuna; de igual manera se incumplió el D.S. N° 27175, respecto al manejo de la prueba presentada, que debería enmarcarse en la sana crítica, y que a todas luces es obvio que una pericia de parte no puede ser defendida a ultranza como ha sucedido para el caso del Informe de Auditoría Interna del Banco Unión y el Informe de la Auditoría de sistemas de la empresa YANAPTI.

Por su parte indica que el Título II, Capítulo I Sección 2 de la Recopilación de Normas para Bancos y Entidades Financieras referido a los contratos de cuenta corriente, refieren las condiciones y requisitos que deben cumplir para que sean válidos, además de las obligaciones del Banco para la realización del manejo de la cuenta, sin embargo el MEEP no consideró que el banco incumplió la instrucción de definir el manejo conjunto de la cuenta y considerar parcialmente dos instrucciones emitidas en un solo documento como es la Nota FIN-197 09-2011 de 27 de septiembre de 2011, que por un lado era ampliar el margen de operaciones y por otro aplicar el manejo conjunto, no se entiende cómo es que si se amplió el margen que estaba definido en USD 2.000.- hasta 2.000.000.- no se consignó el manejo conjunto para aprobación de las operaciones mediante dos usuarios apoderados, si esto - como se refirió estaba en la misma nota.

La resolución jerárquica menciona que el Banco Unión S.A. ha cumplido con el contrato de depósito porque entendió que se restituyó el dinero parcialmente por la firma autorizada, sin tomar en cuenta que debían ser dos firmas autorizadas, conforme se puede evidenciar de la nota cursada por Sinchi Wayra y que cursa en el expediente administrativo.

Señala que el título XI, Capítulo I Sección 4 de la Recopilación de Normas y Entidades Financieras referido al procedimiento de manejo del Punto de Reclamo y los requisitos que debe cumplir la nota de respuesta que emita el Banco, en el caso presente no se ha dado, debido a que no se ha emitido el criterio claro y de manera comprensible, íntegra y oportuna, es más se emitió respuesta con excesivo retraso, de manera confusa y sin integridad alguna; así también, el Título XI, Capítulo I Sección 5 de la Recopilación de Normas y Entidades Financieras, referido al procedimiento que el reclamo debe seguir en instancia de la ASFI, lugar en el que se debe reexaminar todo para asumir una decisión

final respecto del reclamo, en el caso presente no ha sucedido, debido a que la ASFI ha ratificado todo lo inicialmente planteado por el Banco Unión conforme a lo referido en su Informe de Auditoría Interna y el MEEP ratifica todo lo obrado incurriendo en injusticias y parcializaciones.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se admita la demanda contenciosa administrativa, y previos los tramites de ley se pronuncie sentencia declarando probada la demanda dejando sin efecto legal alguno la Resolución Jerárquica y determinando la responsabilidad del Banco Unión S.A. en las transacciones realizadas mediante débitos indebidos a la cuenta de Sinchi Wayra S.A.

II. De la contestación a la demanda.

Notificada con la demanda el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, responde negativamente con una serie de argumentos transcritos de la resolución impugnada y argumentos expuestos del demandante de donde se extrae en síntesis lo siguiente:

Señala que la empresa Sinchi Wayra S.A. interpuso la acción contenciosa administrativa, guiándose por una forzada susceptibilidad, mencionando al Banco Unión S.A. como una empresa pública siendo que la misma es una sociedad anónima pese a que la mayor participación accionaria, le corresponda al Estado.

Continua manifestando, que en la resolución jerárquica impugnada se señaló textualmente que la “nota SW. 675/2012, contiene la petición de que se ordene al Banco Unión S.A., la devolución del monto de Bs 626.400.00.- que habría sido debitado (...), contra la cuenta N° 1-000005423524, de la que es titular Sinchi Wayra Sociedad Anónima en la mencionada entidad financiera, realizadas mediante el servicio de Banca por Internet (denominado indistintamente “UniNet” o “UNINET”)...(...); en ese entendido indica que la autoridad Jerárquica no se ha limitado a considerar la solicitud de devolución de los dineros que importan los nueve retiros, sino que, en cumplimiento de su deber de búsqueda de la verdad material, ha ampliado su análisis a otros elementos, como las Notas SW. 109/2012 y SW.262/2012, ambas correspondientes a Sinchi Wayra S.A., pese a que no son la base sobre la que se ha desarrollado el proceso, realizando una evaluación integral por su parte, de los extremos que rodean a la controversia planteada en el Recurso Jerárquico de Sinchi Wayra S.A. e incluso superando el contenido de la Nota SW. 675/2012, sobre la que se ha desarrollado el procedimiento administrativo.

Por otra parte, indica que en la demanda de 18 de junio de 2015, con relación al reclamo de la validez probatoria de la Auditoría Especial de la empresa Yanapti, la resolución impugnada, conforme a la evidencia que sale del expediente administrativo, señalo los extremos siguientes: “...por Informe ASFI/DSR I/R- 58922/2012 de 15 de mayo de 2012, el Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero señalo la existencia de vulneraciones a cuentas de clientes del Banco Unión S.A. a través del sistema UNINET, utilizando para tal efecto las contraseñas otorgadas a los mismos, concluyendo haber sucedido el fraude informático denominado phishing.

...Ahora bien, la controversia a la que se refiere el recurso jerárquico actual, ha sido materia de recurso previo con fallo anulatorio que sale de la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013 establece que: “de la compulsas del expediente de autos, dado ser razonable, se puede señalar que en el caso de autos evidentemente ha existido un phishing”

Empero, tal conclusión no sólo es producto de la evaluación limitada o que el Ente Regulador ha señalado al respecto, sino que parte también de lo que para esa circunstancia ha afirmado Sinchi Wayra S.A. en sentido que: “... el phishing fue reconocido por el Banco Unión ASFI de manera por demás obvia y en defensa del regulado, refiere que si bien el Banco reconoce la evidencia de un posible caso de phishing y/o uso inapropiado de juego de claves, en ningún momento estableció que el mismo fue realizado a su sistema, aspecto que habría sido corroborado por la Autoridad de Supervisión...”

Consiguientemente, la ocurrencia de phishing en los débitos no reconocidos, esta admitido también por Sinchi Wayra S.A., no existiendo en el expediente actual, ningún elemento que permita desvirtuar tal extremo... Contrario sensu la ahora recurrida R.A. ASFI N° 729/2014 de 06 de octubre de 2014, afirma que: “por las investigaciones realizadas por esta Autoridad de Supervisión, las cuales son complementadas con la auditoría especial de Yanapti, presentada por el Banco Unión S.A., la instancia jerárquica ha expresado que existió un phishing, en cambio lo que no ha podido determinar es que el mismo haya sido atribuible a la falta de cuidado de la empresa Sinchi Wayra S.A. a la negligencia del Banco Unión S.A.”

La recurrente pretende darle a la auditoría de la empresa Yanapti, una mayor trascendencia de la que, conforme se ha visto, la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero señala haberle otorgado, ...en ello, no tiene en cuenta que si bien el objetivo de tal auditoría fue realizar el levantamiento y análisis de la información reacionada con las transacciones no reconocidas por Sinchi Wayra S.A., también hacia a tal finalidad conforme al insistente reclamo de la misma-, emitir una opinión respecto el grado de seguridad del sistema UNINET”.

Asimismo, reclama el carácter parcializado que haría a la auditoría de la empresa Yanapti, como el hecho de haber sido presentado por un directo interesado en la controversia, fuera suficiente para observarlo, prescindiendo de su carácter técnico, así salvo manifestar su disconformidad por los resultados de tal auditoría, no señala en concreto, cuales las debilidades del informe y que permitan desvirtuarlo.

Por último, la ocurrencia de phishing no importa per se, la vulneración del sistema de seguridad del Banco Unión S.A., porque tal figura depende más de una actitud poco cuidadosa del titular de la cuenta, antes que de una negligencia de la entidad.”

Por consiguiente, expresa que no ha existido en el análisis contenido en la Resolución Ministerial Jerárquica ahora demandada, ningún señalamiento referido a un carácter absoluto o extensivo en la auditoría especial como mal sugiere la actora, más por el contrario, se ha dejado constancia que la auditoría de la empresa yanapti tiene carácter complementario, empero no determinante y no constituye el punto de partida de su investigación.

Asimismo, señala que las varias actuaciones de Sinchi Wayra S.A. e inclusive del Banco Unión S.A., desde un inicio, tanto el Ente Regulador como la ahora actora, se ha conducido bajo el presupuesto de la ocurrencia efectiva de phishing, como el elemento fraudulento en las nueve operaciones de retiro controvertidas, entonces como el modus operandi para el sonsacamiento (de hecho, el banco mencionado fue

el único de los involucrados, que no se condujo exclusivamente bajo tal criterio, cuando en su Nota BUN.VIP. 53/2012 de 14 de febrero de 2012, calificó solamente como posible tal suceso)

Que por memorial de 03 de diciembre de 2012, Sinchi Wayra S.A. como parte de sus alegatos, reclama que la Autoridad Reguladora, refiere que si bien el banco reconoce la evidencia de un posible caso de phishing y/o uso inapropiado de juego de claves, en ningún momento estableció que el mismo fue realizado a su sistema; asimismo que en oportunidad de la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013, Sinchi Wayra S.A. actuó bajo el presupuesto libremente consentido y admitido por ella –y a esto le son imponibles los arts. 1322 y 1323 del Cód. Civ., y 426 del Cód. Pdto. Civ. de 1975, en relación a la disposición transitoria cuarta de la L. N° 439, aplicables al caso por imperio del art. 47-I, de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo, de que las nueve operaciones de retiro que hacen a su reclamo, sucedieron como efecto de phishing, limitando su reclamo a que era el Banco Unión S.A., el que debía admitir la responsabilidad por el mismo, dada su naturaleza de delito informático, entonces ocurridas mediante el uso del sistema UniNet, y que, por tanto a su criterio-, su comisión fue posible por falta de control adecuado en aquel sistema informático, por lo que el phishing como tal, no hace parte de la controversia que se puso en su conocimiento mediante memorial de 03 de diciembre de 2012

De lo manifestado indica que todo ello determina las dos conclusiones previas siguientes:

En oportunidad del Recurso Jerárquico al que le corresponde la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013 de 16 de abril de 2013, no hace parte de la controversia el suceso del phishing en los retiros, toda vez que para las partes (fundamentalmente para Sinchi Wayra S.A.) la efectiva ocurrencia de tal figura se daba por hecho.

Por consiguiente, indica que el demandado en calidad de Autoridad Jerárquica, a tiempo del pronunciamiento de la referida Resolución Ministerial Jerárquica, limitó la controversia a si una alegada deficiencia en la seguridad del sistema informático del Banco Unión S.A., era la que habría posibilitado los nueve sucesos reclamados.

Por otra parte, manifestó que mediante memorial de 08 de septiembre de 2014 – Recurso de Revocatoria, es que se le ocurre a Sinchi Wayra S.A., señalar que “en todo el curso de la investigación llevada adelante por su despacho, no cursa elemento alguno que permita establecer la existencia de MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013”, entonces, Sinchi Wayra S.A., después de haber señalado durante años desde básicamente el 20 de enero de 2012, la existencia de MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013 sobre los retiros operados, recién a partir del 08 de septiembre de 2014 decide cambiar su posición, para sembrar, sin mayor fortuna, un halo de incertidumbre y de duda sobre tal extremo, sin que le importe con ello, infringir el art. 4-e) segunda parte de la L. N° 2341.

Señala que es inadmisibles la pretensión de la empresa de demostrar la responsabilidad del Banco Unión S.A. sobre los nueve retiros, cuando señala que “si se realizaron recomendaciones para el fortalecimiento de sus sistemas informáticos, es porque se registraros problemas que ameritaron que se opere de esta forma”, sin tomar en cuenta que la investigación generada por su reclamo es amplia y absoluta al sistema informático correspondiente, por tanto sus hallazgos y recomendaciones son también amplios, e importa una presunción de parte sin mayor evidencia que la sustente.

Asimismo indica que conforme se establece de la lectura del memorial de 18 de junio de 2015 en sus núms. 3.4 y 3.5, Sinchi Wayra S.A. ha contrariado las decisiones del demandado, de evitar algún pronunciamiento que atente a la garantía de la non bis in idem (esto con referencia a las presuntas irregularidades emergentes de la supuesta desatención por parte del Banco Unión S.A., a la Nota FIN-19709-2011, que le habría remitido la ahora actora en fecha 27 de septiembre de 2011), como de tener por cumplidos, para el caso, los deberes de depositario que hacen al Banco Unión S.A, sin embargo, no aporta ningún elemento por el que se pueda acusar que sus pretensiones originales no hubieran sido pertinentes, oportuna y correctamente conocidas, consideradas y sustanciadas, a los efectos de la ahora demandada R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 014/2015.

No obstante y con respecto al núm. 3-5 del memorial de demanda, el MEEP demandado pone en énfasis lo ya señalado de su parte en sentido que: “el uso del sistema UNINET a los fines de los débitos no reconocidos, hace que efectivamente el Banco, como depositario, atendió las solicitudes de restitución del dinero depositado conforme le fue solicitado (parcialmente) por quien, dado el uso de la clave correspondiente, presumió se trataba del depositante correcto, lo que, en ese entendido, importa que cumplió con sus deberes de depositario (..) la controversia radica en la sustitución fraudulenta del depositante a los fines de las restituciones parciales, y no al incumplimiento del deber de restitución por parte del Banco como depositario, toda vez que esta consta efectivamente cumplido, por lo que no corresponde dar lugar al alegato en este sentido”

II.1.Petitorio.

Concluyó solicitando que se valore todo lo expuesto en el presente, y se sirva declarar improbadamente la demanda, sea con costas, por corresponder en derecho y con las formas exigidas por ley.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes cumplidos en sede de impugnación administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que la empresa Sinchi Wayra presentó reclamo contra el Banco Unión S.A. por débitos no identificados e indebidos de su cuenta corriente N° 1000005423524 por la suma de Bs 626.400.- realizados entre el 10 y 19 de enero de 2012 y que fueron procesados a través de la Banca por Internet UNINET.

La Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI, solicitó al Banco Unión S.A. informe de auditoría interna sobre los reclamos efectuados, los mismos que fueron remitidos mediante Notas AIN 036/2012 y AIN 012/2012 de 29 de marzo y 09 de febrero de 2012 respectivamente.

Que la Dirección de Derechos del Consumidor Financiero remitió a la Dirección de Supervisión de Riesgos I de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI los antecedentes del reclamo de la empresa Sinchi Wayra S.A., y mediante Informe ASFI/DSR I/R-

58992/2012 de 15 de mayo la Dirección de Riesgo I se pronunció sobre casos de "Phishing" recomendando en el punto 4.4 que se instruya al Banco Unión S.A. lo siguiente: a) Cubrir el importe defraudado a aquellos clientes de los cuales se excedió el monto máximo diario autorizado en la transacción no reconocida.

b) Remitir fotocopias de los formularios de solicitud de habilitación de servicio de Banca por Internet con los que no se cuenta, para determinar si los montos diarios autorizados por los clientes fueron excedidos en las transacciones fraudulentas.

La empresa Sinchi Wayra S.A. mediante nota SW. 675/2012 de 06 de junio de 2012 solicitó que se ordene la devolución del monto debitado, por lo que el Órgano Supervisor solicitó en 09 de julio de 2012, la remisión del formulario de solicitud de habilitación del servicio de Banca por Internet, que contenga el límite transaccional diario e informe sobre las medidas adoptadas.

En 13 de agosto de 2012, se remitió el Informe ASFI/DDC/R-99158/2012 el cual concluyó que las transferencias de fondos efectuadas entre el 10 y 19 de enero de 2012 a través de Banca por Internet, se habrían realizado utilizando el código de usuario, clave de acceso operacional, del señor Arturo Antonio Zalles Balanza, personal ejecutivo de la empresa, quien siendo el titular el único responsable para el manejo y custodia de las mismas, notificando a la empresa con la Carta ASFI/DDC/R-106722.

Que mediante Resolución ASFI N° 483/2012 de 24 de septiembre se elevó a rango de resolución administrativa la Carta ASFI/DDC/R-106722, por lo que en 11 de octubre interpuso recurso de revocatoria contra dicho recurso, resuelto mediante Resolución ASFI N° 590/2012 de 09 de noviembre.

Contra la Resolución ASFI N° 590/2012, se interpuso recurso jerárquico resuelto mediante la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013 que resolvió anular la Resolución ASFI N° 590/2012, instruyendo se emita una nueva resolución.

Que en 05 de junio de 2013 la ASFI emitió la Resolución ASFI N° 328/2014 que anuló obrados hasta la carta ASFI/DDC/R-106722/2012.

Luego de todo lo obrado, ASFI mediante R.A. ASFI N° 549/2014 resuelve nuevamente rechazar lo solicitado por Sinchi Wayra, por lo cual en 08 de septiembre de 2014 se interpone Recurso de Revocatoria ameritando la emisión de la R.A. ASFI N° 729/2014 de 06 de octubre de 2014, que dispone confirmar la resolución impugnada.

En 27 de octubre de 2014, Sinchi Wayra interpone Recurso Jerárquico contra la referida resolución, la que es resuelta mediante la R.M. Jerárquica N° MEFP/VPSF/URJ- N° 014/2015 de 13 de marzo de 2015 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

IV. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución ministerial jerárquica impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si corresponde al Banco Unión S.A. en su calidad de depositario la responsabilidad de la devolución de dineros a la empresa Sinchi Wayra S.A. emergente de las nueve operaciones de retiro (indebido) de la Cuenta Corriente N° 10000005423524, realizados entre el 10 y 19 de enero de 2012, las mismas que no fueron autorizadas por la empresa.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto, de los antecedentes del proceso, se evidencia que la empresa Sinchi Wayra, del 10 al 19 de enero de 2012, fue objeto de retiros no autorizados en su Cuenta Corriente N° 1-0000005423524 por la suma de Bs 626.400.- los mismos que se efectuaron a través del servicio de UniNet del Banco Unión S.A., utilizando el usuario del Sr. Arturo Antonio Zalles Balanza quien es ejecutivo de la empresa.

Ahora bien, analizados todos los antecedentes administrativos y las resoluciones impugnadas, es menester para entrar en mayor conocimiento del caso previamente hacer referencia a la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013 de 16 de abril de 2013, que señaló dentro de las consideraciones a sus antecedentes administrativos que la empresa Sinchi Wayra realizó su reclamo de retiros no autorizados de su cuenta, motivo por el cual la ASFI a través de su Dirección de Supervisión de Riesgos I, mediante Informe ASFI/DSR I/R-58992 de 15 de mayo de 2012, da a conocer que existía 12 casos con los mismos antecedentes particulares de "phishing", razón por la cual, en primera instancia apreció que los clientes fueron víctimas de fraude informático y que el Banco estableció la existencia de vulneraciones a cuentas de clientes a través de su sistema UNINET. Asimismo, el referido Informe, concluyó que para el caso de la empresa Sinchi Wayra la denuncia debería ser ampliada por un informe de auditoría interna y recomienda la necesidad de implementar sistemas robustos de autenticación a fin de minimizar los casos de phishing y proceder con la devolución de importes defraudados a aquellos clientes de los cuales se excedió el monto máximo diario autorizado en las transacciones no reconocidas.

Asimismo dicha Resolución Ministerial Jerárquica, estableció que la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, en la Resolución ASFI N° 590/2012 que resolvió el recurso de revocatoria presentado por la empresa, prescindió pronunciarse sobre el reclamo de manejo conjunto de la cuenta, dejando a la demandante en incertidumbre jurídica, incumpliendo su deber de pronunciarse, en infracción a lo dispuesto por los arts. 24 y 120-I de la C.P.E., 16-a) y 17 de la L. N° 2341, respecto a la trascendencia del manejo conjunto de la cuenta, así como no hubiese fundamentado correctamente su decisión sobre las impugnaciones de los informes técnicos realizados por la empresa y la seguridad del sistema del Banca por Internet del Banco Unión S.A., tampoco efectuó la búsqueda de la verdad material que permita imputar la responsabilidad de la ocurrencia del phishing a quien corresponda, por lo que en consecuencia determinó anular el procedimiento administrativo debiendo emitirse una nueva resolución en observancia de estos fundamentos descritos en dicha resolución jerárquica.

De lo expuesto, se tiene que tener presente que estos aspectos debían ser dilucidados por la ASFI en procura de dar una respuesta y solución a la solicitud efectuada por la empresa Sinchi Wayra hoy demandante en la presente causa; sin embargo de las resoluciones posteriores se ve que la Resolución ASFI N° 549/2014 de 14 de agosto, con relación al punto de manejo de cuenta conjunta omite su pronunciamiento, y la Resolución ASFI N° 729/2014 de 06 de octubre, se limita en señalar que: "La observación sobre manejo conjunto solicitado por la empresa Sinchi Wayra S.A., se encuentra en etapa de análisis, dentro de otro procedimiento administrativo, ...en la cual el

punto trascendental de esta observación es la incongruencia suscitada en la interpretación de la carta FIN-197 09-11 extrañada y reclamada por la empresa... por lo que dicha observación será objeto de un pronunciamiento expreso por parte de la Defensoría del Consumidor Financiero"; asimismo en el recurso jerárquico interpuesto por la empresa solicita expresamente pronunciamiento respecto a la consideración de la carta FIN- 197 09-11, señalando que no puede existir una interpretación del contenido de dicha nota, sino una aplicación cabal, cierta y veras de lo solicitado, más aun cuando el Banco Unión reconoce haber cumplido cabalmente la solicitud en lo referido a la ampliación del límite máximo de transacciones; sin embargo del análisis de la resolución impugnada se evidencia que con relación a este punto la entidad demandada se refiere a la auditoría especial de la empresa Yanapti, y si bien señala que la misma tiene carácter complementario, por otra parte indica que la decisión del Ente Regulador se fundamenta en los determinados elementos probatorios que pudo racionalmente haber acumulado y que no se puede presumir que la ocurrencia de debitos irregulares, mediante el uso del sistema de Banca por Internet, importe necesariamente responsabilidad por el phishing sucedido a la entidad financiera, cuando tal figura depende más de una actitud poco cuidadosa del titular de la cuenta, por lo que bajo dicho argumento no le da lugar al alegato de la empresa.

Ahora bien, la resolución ministerial jerárquica omite pronunciarse respecto a la solicitud realizada por la empresa del manejo conjunto de su cuenta, refiriéndose para este punto a la auditoría especial de la empresa Yanapti, sin entrar en el análisis que amerita el pronunciamiento expreso respecto al cumplimiento de la solicitud realizada por la empresa en la carta FIN- 197 09-11 recepcionada en 27 de septiembre, donde conforme sale de los antecedentes se ordenaba al Banco Unión S.A. primero que se amplíe el margen de operaciones que estaba definido en USD. 2.000.- hasta 2.000.000.- y segundo que se aplique el manejo conjunto para aprobación de las operaciones mediante dos usuarios apoderados, en el caso de los Sres. María de las Mercedes Carranza Aguayo, Luis Felipe Hartmann Luzio, César Fernando Ramos Moreno y Arturo Antonio Zalles Balanza, conforme establecen los poderes notariados otorgados al Banco, y que fue uno de los motivos por el que en un principio la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 018/2013 de 16 de abril de 2013 anuló el proceso administrativo; en ese entendido también se evidencia que el argumento de la Resolución ASFI N° 729/2014 de 06 de octubre, de que la nota será objeto de un pronunciamiento expreso por parte de la Defensoría del Consumidor Financiero, no es acertada, toda vez que esto solo tiene como efecto evitar pronunciamiento alguno, pues está claro que dicha nota es la que determina de manera concreta que la responsabilidad de la entidad financiera respecto al debido cuidado y manejo de la cuenta, la misma que debía darse de manera conjunta por dos usuarios, lo que en los hechos no ocurrió pues de las investigaciones realizadas informe interno del Banco Unión S.A. (AIN 012/2012 de 09 de febrero de 2012) así como los antecedentes descritos de la auditoría especial de la empresa Yanapti, demuestran que los debitos realizados a través de Banca por Internet utilizaron únicamente como usuario al Sr. Arturo Antonio Zalles Balanza denominado como usuario 73783, donde los montos transferidos desde el 10 al 19 de enero fueron de Bs. 69.600.- cada uno; es decir que el manejo de la Cuenta Corriente N° 10000005423524, solo fue realizada mediante un usuario y no así de manera conjunta por dos usuarios conforme se solicitó en la Nota FIN- 197 09-11.

Por otra parte, de los actuados administrativos también se evidencia que la ASFI ante la solicitud de Sinchi Wayra de devolución de los dineros debitados ante la recomendación efectuada por la Dirección de Supervisión de Riesgos I, solicitó que el Banco Unión S.A. remita el Informe de auditoría sobre el caso en particular de Sinchi Wayra S.A. el mismo que fue denominado como Informe AIN 012/2012 de 09 de febrero de 2012, donde menciona de manera detallada las nueve transferencias realizadas a través de Banca por Internet utilizando como usuario al Sr. Arturo Antonio Zalles Balanza; sin embargo, no menciona la nota con Cite FIN-197 09-2011 de 27 de septiembre de 2011, la misma que fue reclamada durante todo el proceso administrativo, aspecto que de la revisión de obrados no es dilucidado de manera fundamentada y motivada en las resoluciones administrativas como tampoco en la resolución jerárquica impugnada, la misma que se limita en su pronunciamiento al señalar que el Banco Unión S.A. hubiese cumplido su deber de depositario al haber dispuesto la ampliación del margen de operaciones; sin embargo, es evidente que omite de manera flagrante referirse a la autorización del manejo conjunto para la aprobación de operaciones mediante dos usuarios, y haciendo un análisis superficial determinan negar la solicitud de la empresa demandante, bajo el argumento de un posible phishing "atribuible a la empresa".

De igual manera se debe tomar en cuenta que de los antecedentes descritos del informe de yanapti y el informe de la auditoría interna del Banco Unión S.A., que los mismos a todas luces evitan ser concluyentes toda vez que el reclamo efectuado por la empresa Sinchi Wayra no es el único, al igual que dicha empresa existen otros casos similares en el mismo periodo que ocurrió el hecho, donde se han determinado transacciones fraudulentas que han sido analizados por la Dirección de Supervisión de Riesgos I de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI que se pronunció sobre casos de "Phishing" y si bien recomienda en el punto 4.4: a) Cubrir el importe defraudado a aquellos clientes de los cuales se excedió el monto máximo diario autorizado en la transacción no reconocida, el mismo con relación a la empresa Sinchi Wayra no le reconoce esta devolución al ordenar previamente una investigación.

Asimismo después de una serie de resoluciones e impugnaciones la ASFI no le da la razón a la empresa bajo el argumento de que las transferencias hubiesen sido hechas de manera correcta y por un usuario de la empresa, olvidando referirse de manera concreta y fundamentada conforme ya manifestamos supra respecto a la autorización del manejo conjunto de dos usuarios, pues está claro que la institución bancaria si cumplió con la ampliación del margen de operaciones que estaba definido en USD. 2.000.- hasta 2.000.000.- lo que implica que la misma inobservó lo solicitado del manejo de cuentas conjuntas.

Por otra parte, y en un total contrasentido la resolución de la ASFI N° 549/2014 señala que: "Esta Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI) dentro de la competencia administrativa conferida por L. N° 1488 de Bancos y entidades Financieras (Texto Ordenado), norma vigente al momento de producirse los hechos observados, no tenía atribuciones para ordenar a las Entidades Financieras, para que procedan a la devolución de dinero e intereses, estando supeditado el Órgano Supervisor a emitir regulaciones prudenciales, controlar y supervisar las actividades de las entidades relacionadas con la intermediación financiera.... así como la facultad de imponer sanciones administrativas a las entidades bajo su control..."; "... no corresponde a esta Autoridad de Supervisión instruir al Banco Unión S.A. la devolución de los montos observados por la Empresa Sinchi Wayra S.A...."; asimismo y en la misma línea la Resolución ASFI N° 729/2014, reitera este argumento amparándose en la L. N° 1488; sin embargo, la Dirección de Supervisión de Riesgos I de la ASFI ordenó la restitución de todos los debitos indebidos a las víctimas de phishing, y en el caso de autos el argumento de que el phishing hubiese sido atribuible al descuido de la

empresa no es evidente toda vez que la entidad bancaria conforme señala si bien cumplió con la ampliación del margen de operaciones, no cumplió con la orden del manejo conjunto de la cuenta corriente de la empresa; de igual manera este caso de debitos no autorizados se presentó dentro de otros doce casos similares entre particulares y empresas; es decir que no se puede afirmar que el descuido fue atribuible a la empresa cuando en los hechos y en base a la verdad material se evidencia claramente que el banco fue objeto de vulneración a su sistemas, motivo por el cual se ordenó la devolución de los dineros a los clientes que sufrieron los debitos no autorizados y que incluso sobrepasaron sus límites en sus retiros; en consecuencia bajo estos criterios es obligación del demandado emitir una resolución tomando en cuenta estos aspectos y determinar conforme a ley la devolución requerida, lo que no implica agravio alguno al Banco Unión S.A. que como entidad financiera asegurada puede ser pasible a resarcimiento, lo que no ocurre con la empresa afectada.

De lo manifestado, es evidente que la autoridad de recurso jerárquico no se pronuncia sobre los verdaderos aspectos reclamados en inobservancia de la norma, incumpliendo al momento de emitir Resolución con lo dispuesto por el art. 28-e) de la L. N° 2341 (Fundamento).- que establece: "Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto...", norma relacionada con el art. 30-a) del mismo cuerpo legal, concordante con el art. 31-II del D.S. N° 27113, que puntualiza: "Los actos administrativos serán motivados con referencia a hechos y fundamentos de derecho"...que resuelvan recursos administrativos y que de manera concreta den respuesta a los agravios sufridos por el demandante".

En este sentido, se constata que la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ N° 014/2015 de 13 de marzo, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, es omisiva y vulneratoria al no determinar de manera fundamentada y motivada sobre los aspectos cuestionados por el demandante acerca de la autorización del manejo de cuenta de manera conjunta de dos personeros de la empresa que implica la responsabilidad del Banco Unión S.A. como entidad depositaria, no siendo valedero el argumento de que dicha solicitud está siendo analizada e interpretada cuando en los hechos es claro si existió o no omisión en su cumplimiento, por lo que la resolución impugnada al omitir referirse a estos temas no se encuentran en el marco del principio de congruencia que hace a la garantía del debido proceso; en consecuencia, no es suficiente que dicha resolución, solo especifique en la "relación de hechos" los puntos de agravio alegados, sin que posteriormente sean desarrollados de forma individual ni fundamentada como se constata de la resolución ahora impugnada; por lo que se evidencia que la actuación de las autoridades administrativas demandadas, han lesionado el debido proceso previsto por el art. 115 de la C.P.E. que claramente establece: "I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones."

Si bien es cierto que los actos administrativos, entre ellos la Resolución impugnada, gozan del principio de legalidad y presunción de legitimidad, validez y eficacia, al amparo de los arts. 4-g) y 32 de la LPA, sin embargo, no es menos cierto que agotada la vía administrativa, dichos actos pueden ser sometidos a revisión en vía judicial, a través del control de legalidad en vía contenciosa administrativa, sin que ello constituya una tercera instancia; debiendo centrarse dicho control, en las normas que hubieran sido denunciadas de ser erróneamente aplicadas en instancia administrativa o que en su aplicación hubieran vulnerado derechos de los demandantes; por lo que la previa alegación y consideración en instancia administrativa de los motivos que deban servir de fundamento a la demanda contencioso administrativo, no es una mera exigencia rituarial desprovista de sentido, sino un elemento determinante del marco dentro del que debe desarrollarse el control de legalidad.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que el MEFP al pronunciar la resolución impugnada, ha incurrido en conculcación de normas legales, realizando una incorrecta aplicación e interpretación en su fundamentación jurídica, que no se ajusta a derecho, máxime si se vulneró derechos y principios fundamentales de la empresa demandante establecidos en la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 108 a 114 vta., y en su mérito, se REVOCA la R.M. Jerárquica N° MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 014/2015 de 13 de marzo, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, asimismo, debiendo emitirse una nueva resolución motivada y fundamentada respecto a la devolución del dinero conforme a los argumentos expuestos en la presente sentencia y solicitados en el recurso jerárquico por el demandante.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Magistrado Relator: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



2

CARGIL Bolivia S.A. c/ Autoridad General de Impugnaciones Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 88 a 93 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1451/2014, de 20 de octubre, de fs. 73 a 86 vta., la contestación a la demanda de fs. 161 a 167 vta.; los antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Alejandro Arias Almeida y Oswaldo Caballero Méndez, interpusieron demanda contenciosa administrativa, en representación de Cargill Bolivia S.A., acreditando su personería por Testimonio N° 536/2014, de 30 de diciembre, manifestando luego de una extensa relación de los antecedentes, lo que a continuación en síntesis se describe:

Que Grandes Contribuyentes Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, pronunció las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14, todas del 24 de marzo de 2014, sancionando a Cargill Bolivia S.A., por supuestos incumplimientos incurridos los meses de enero, febrero, marzo, abril, septiembre y octubre todos del año 2008, imponiéndole una multa de 1.500 UFV's por cada periodo fiscal, de conformidad al numeral 3.2 del anexo consolidado de la Resolución Normativa N° 10-0037-07.

Contra las resoluciones señaladas, la empresa ahora demandante interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Resolución ARIT-SCZ/RA 0482/2014 de 28 de julio, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), confirmando las resoluciones recurridas; contra la resolución de alzada, Cargill Bolivia S.A., planteó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Resolución AGIT-RJ 1451/2014, de 20 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmando la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2014, de 20 de octubre, Cargill Bolivia S.A., interpuso demanda contenciosa administrativa, manifestando en síntesis lo siguiente:

I.2.1. Que, la AGIT, mostrando parcialidad, aplicó de manera retroactiva normas que establecen nuevos plazos procesales de prescripción, siendo estas las dispuestas en la L. N° 291 y 317, estableciendo en la resolución impugnada que las modificaciones al régimen de prescripción vigentes se encuentran establecidas por la L. N° 317, argumentando que la norma prevé que la prescripción de 6 años se aplica en la gestión en curso; continuó señalando que, la L. N° 317 fue promulgada el año 2012, por lo cual establece hacia futuro como todas las normas; siendo así el término de prescripción en la gestión 2012, sería de cuatro años; en la gestión 2013 cinco años; en la gestión 2014 seis años; en la gestión 2015 siete años; en la gestión 2016 ocho años; en la gestión 2017 nueve años; y, en la gestión 2018 diez años.

Prosiguió señalando que, a pesar de ser claras estas disposiciones, la posición de la AGIT, es contraria a la Constitución Política del Estado y las disposiciones del propio Código Tributario Boliviano puesto que según dispone la norma citada, en cuanto a la prescripción de las sanciones, en el presente caso al corresponder a la gestión 2008, prescribió el 31 de diciembre de 2012, pues el computo del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano así lo dispone; en ese sentido, no se está poniendo en tela de juicio la vigencia de la L. N° 291 y 317, que modifican los plazos de prescripción, pero sí su entrada en vigencia, que es a partir de diciembre de 2012, por lo que la AGIT al aplicar estas leyes, infringe el principio de irretroactividad de la norma.

En ese sentido señaló que, el art. 123 de la C.P.E., establece que la ley dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia laboral, en favor del trabajador y en materia penal cuando beneficie al imputado; lo que es concordante con el art. 150 del Cód. Trib. Boliviano, que establece que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, las que establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Agrego que, el Tribunal Supremo de Justicia, mediante Sentencia N° 014/2013, estableció que la irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica; al respecto complementó que, la doctrina sostiene que las leyes tributarias pueden tener eficacia retroactiva siempre que este establecida expresamente en estas y no contravengan principios constitucionales, lo que el Tribunal Constitucional Plurinacional, en la S.C. N° 0028/2005, de 28 de abril, configuró sobre la prescripción, como un "...modo anormal de extinción del crédito tributario...".

Prosiguió señalando que, el Reglamento del Código Tributario Boliviano D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, en su art. 11 establece sobre la aplicación del régimen transitorio, en observancia del principio "Tempus comissi delicti", debe regir en materia tributaria; de lo que se tiene que, los hechos generadores de la supuesta comisión de contravención tributaria, contenidas en las resoluciones sancionatorias impugnadas, no ocurrieron cuando se encontraba vigente la L. N° 317, puesto que esta ley entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, por lo

que, no puede ser aplicada al caso en concreto, siendo la norma pertinente para computar el término de la prescripción de las contravenciones tributarias reclamadas, la norma citada de la C.P.E., y el art. 59 y 60 del Cód. Trib. Boliviano.

I.2.2. En ese contexto, la empresa demandante continuó refiriendo que, en materia de prescripción de acciones, Manuel Ossorio, en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 6ta. Edición, indica que se trata de: "...la caducidad de los derechos en su eficacia procesal, por haber transcurrido los plazos legales para su posible ejercicio", luego citó al profesor Cesar García Novoa, que refiere sobre la prescripción, en sentido que su finalidad es la de modular el paso del tiempo, invoco al respecto, los principios descritos en el art. 178-I de la C.P.E.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial, solicitando a este Supremo Tribunal de Justicia admitir la demanda, declarándola probada, y resolviendo en el fondo revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1451/2014, de 20 de octubre.

II.- De la contestación a la demanda.

Por providencia cursante a fs. 96, se admite la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley; posteriormente providenciado el memorial de contestación a la demanda de fojas 161 a 167, se tiene por apersonado a Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, en virtud a la Resolución Suprema N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, cursante a fs. 159; quien en su memorial de contestación a la demanda precisa lo siguiente:

Que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2014, de 20 de octubre, se encuentra debidamente fundamentada y motivada; pasando a realizar un copiado de partes de la demanda, para posteriormente manifestar que, no corresponde afirmar la existencia de parcialidad, por el simple hecho de no estar de acuerdo con el fallo emitido por la AGIT.

Por otra parte señaló que el art. 197-II del Cód. Trib. Boliviano, establece que no es competencia de la autoridad demandada realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, por lo que se presume la constitucionalidad de toda Ley, Decreto, Resolución y actos de los Órganos del Estado en todos sus niveles.

Es así que manifestó que, la resolución impugnada, aplicó lo establecido en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, modificados por la L. N° 291, que establecen que las acciones de la Administración Tributaria prescribirá a los 6 años en la gestión 2014 y así progresivamente las siguientes gestiones; posteriormente manifestó que la Disposición Derogatoria y Abrogatoria primera de la L. N° 317, derogó el último párrafo del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492; y, la disposición adicional décimo segunda de la misma norma modificó el art. 60 de la L. N° 2492.

Agregó que, el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, establece que: "Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años para 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas; y, 4. Ejercer su facultad de Ejecución Tributaria", que asimismo el art. 60 del citado cuerpo legal establece que: "...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo"; en ese sentido manifestó que, en el caso de las contravenciones, en el párrafo I del art. 154 de la ley citada, prevé que la acción de la Administración Tributaria para sancionar contravenciones prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, sin embargo a través de las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la L. N° 291, se modificaron los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, haciendo un copiado posteriormente de los artículos citados con las respectivas modificaciones.

Continuó refiriendo que, el art. 59 de la L. N° 2492, al ser primeramente modificado mediante la L. N° 291, estableció un régimen de prescripción diferenciado por gestiones, y aclarando en el último párrafo que el periodo de prescripción será respecto a las obligaciones tributarias, cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año; sin embargo, al haber sido derogado, este último párrafo mediante la L. N° 317, se tiene que el término de la prescripción en la gestión 2014 es de 6 años. Añadiendo posteriormente que, esta disposición no prevé que dicha ampliación sea: "respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año"; es decir, en la misma gestión 2014, tal como se preveía antes de la modificación efectuada por la L. N° 317. Por lo tanto, las modificaciones al régimen de la prescripción realizada por la L. N° 317, se encuentran vigentes.

Prosiguió señalando que en el presente caso, el 20 de noviembre de 2013, se notificó al Sujeto Pasivo con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-004955-13, 25-004956-13 y 25-004954-13, en los que se resolvió instruir los Sumarios Contravencionales en su contra, por haber Incumplido el Deber Formal de Registro en sus Libros de Compras y Ventas IVA, en los periodos de enero, febrero, marzo, abril, septiembre y octubre de 2008, estableciendo la sanción de 1.500 UFV's por cada periodo incumplido, según lo dispuesto por el anexo A, núm. 3, sub núm. 3.2 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007; posteriormente, el 4 de abril de 2014, se notificó al contribuyente, con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00021-14, 18-00022-14 y 18-00020-14, con las que se confirmó los cargos iniciales.

Por otra parte manifestó que, la resolución impugnada fue puntual respecto a las consideraciones realizadas por el D.S. N° 27874, en cuanto a la aplicación del Régimen Transitorio en las Disposiciones Transitorias de la L. N° 2492, por cuanto las disposiciones transitorias de la referida Ley, establecen sobre los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite, a la fecha de publicación, por lo que no se aplican al presente caso, toda vez que establece la norma a ser aplicada en los procesos iniciados antes de la vigencia de la L. N° 2492, la cual entro en vigencia el 02 de noviembre de 2003, y los procesos sancionadores que generaron las resoluciones sancionatorias impugnadas se iniciaron en la gestión 2013.

Prosiguió, manifestando en cuanto a la prescripción de la facultad para imponer sanciones administrativas previstas en el art. 59-I-3 de la L. N° 2492, referente a las resoluciones sancionatorias, deben ser sustanciados conforme el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, que fue modificado por la L. N° 291 y 317, como se explicó anteriormente, y el art. 11 del D.S. N° 27874, citado por el sujeto pasivo, que hace mención

a la naturaleza sustantiva de las disposiciones que desarrollan el concepto de deuda tributaria vigente al momento de producido el hecho generador, puesto que, no se está cuestionando el aspecto sustantivo de la prescripción, sino el aspecto adjetivo respecto a su cómputo.

Complementando lo precedentemente señalado, citó como jurisprudencia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1362/2014 de 23 de septiembre; el A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre; y, la Sentencia de Sala Plena N° 396/2013 de 18 de septiembre, haciendo una copia casi textual de los fallos señalados.

II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial de contestación, solicitando que se declare improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Devuelta la provisión citatoria según se verifica con el memorial a fs. 140, se providenció a fs. 141, disponiendo su arrimo al expediente.

Providenciado el memorial de contestación a la demanda de fojas 161 a 167, se tiene por apersonado a Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, en virtud a la R.S. N° 10933, de 07 de noviembre de 2013, cursante a fs. 159; teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

Continuando con el trámite procesal, por proveído de 21 de marzo de 2016, cursante a fs. 171, se determinó que al no haber sido respondido el traslado de fs. 168, se tiene por renunciado el derecho a la réplica, y no existiendo nada que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

En el desarrollo del proceso en fase administrativa, se cumplieron las siguientes etapas hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

Que la Gerencia Distrital Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 1 de noviembre de 2013, emitió los autos iniciales de Sumario Contravencional N° 25-004954-13, 25-004955-13 y 25004956-13, contra la empresa ahora demandante, por el registro incorrecto de libros de compra y venta IVA de acuerdo a lo establecido en la norma específica, de los periodos de enero, febrero, marzo, abril, septiembre y octubre, todos de la gestión 2008, imponiendo una multa de 1.500 UFV's por cada periodo, (autos cursantes a fs. 2 del Anexo 2, fs. 2 del Anexo 3 y fs. 2 del Anexo 4, respectivamente).

Posteriormente la entidad citada, pronunció las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14, todas de 24 de marzo de 2014, mediante las cuales se confirmó los autos iniciales de sumario contravencional señalados ut supra, resolviendo sancionar al contribuyente Cargill Bolivia S.A., con 1.500 UFV's por cada periodo fiscal, dichas resoluciones fueron notificadas a la empresa ahora demandante el 04 de abril de 2014, (de fs. 27 a 28 del Anexo 2, fs. 28 a 29 del Anexo 3 y fs. 28 a 29 de obrados).

Contra las resoluciones sancionatorias señaladas, Cargill Bolivia S.A., interpuso recurso de alzada, mediante memorial de fs. 67 a 71, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0482/2014 de 28 de julio, de fs. 116 a 121 vta., confirmando las resoluciones impugnadas.

Contra la resolución del recurso de alzada, Cargill Bolivia S.A., interpuso recurso jerárquico, de fs. 171 a 179, que fue resuelto por la AGIT, con la Resolución AGIT-RJ 1451/2014 de 20 de octubre, cursante de fs. 203 a 216 de obrados, confirmando la resolución recurrida; en consecuencia se mantuvieron firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14.

IV. De la problemática planteada

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si fue correcta la determinación de la autoridad jerárquica al confirmar la resolución de alzada, en relación con la notificación al sujeto pasivo con las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14, el 04 de abril de 2014; en consecuencia, si es evidente que la misma se produjo cuando las facultades de la administración tributaria habían prescrito, tomando en cuenta que el hecho generador se produjo en la gestión 2008.

IV.1. Competencia del Tribunal Supremo de Justicia.

Que el proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1. Análisis y fundamentación

Del estudio y el análisis del expediente se pudo evidenciar que, la Gerencia Distrital GRACO Santa Cruz del SIN, emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-004954-13, 25-004955-13 y 25-004956-13, los que posteriormente dieron como resultado las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14, todas de 24 de marzo de 2014, resolviendo sancionar al contribuyente Cargill Bolivia S.A., por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, septiembre y octubre todos de 2008, con 1.500 UFV's por cada periodo, dichas resoluciones fueron notificadas a la empresa ahora demandante el 4 de abril de 2014.

De lo expuesto precedentemente, es evidente que la problemática del presente proceso es que, si las resoluciones sancionatorias señaladas fueron notificadas fuera o dentro del plazo establecido por ley; puesto que, en el presente proceso, el contribuyente cuestiona la validez del acto administrativo contenido en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14, todos de 24 de marzo de 2014, resoluciones que después del curso del proceso, fueron confirmadas por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2014 de 20 de octubre, pronunciado por la AGIT, sin tomar en cuenta la AGIT que el hecho generador ocurrió en la gestión 2008, por lo que según el criterio del recurrente, se habría aplicado retroactivamente el nuevo término de prescripción establecido por las Leyes N° 291 y 317 del año 2012, contraviniendo el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, y vulnerando principios constitucionales, resultando contradictoria la interpretación que realizó la AGIT del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano al concluir que los hechos que se generaron en la gestión 2008 prescriben en 6 años.

En consecuencia ingresando a resolver la problemática traída a este tribunal con la formulación de la demanda contenciosa administrativa, se debe primeramente efectuar el siguiente análisis:

En ese contexto, corresponde mencionar lo citado en el Diccionario Jurídico Elemental. 9na. Edición. Ed. Heliasta. Buenos Aires-Argentina. 2000, Pág. 316, del autor Guillermo Cabanellas de Torres, quien refirió que: "la prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia"; de lo que se entiende que es la consolidación de una determinada situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; es decir que, el tiempo consolida situaciones de derecho, de mantener o extinguir un determinado derecho.

En ese Sentido la Sentencia N° 52 de 28 de junio de 2016, pronunciada por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera de este Tribunal Supremo refirió que: "El derecho en general regula dos tipos de prescripción, la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva o liberatoria; el Código Tributario recoge la prescripción extintiva como un medio en virtud del cual, una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma poniendo fin al derecho material, por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto en la ley, por ello se observa su regulación en la Sección VII: como formas de Extinción de la Obligación Tributaria y de la Obligación de Pago en Aduanas; Doctrinalmente se sostiene que la prescripción extintiva constituye una institución jurídica que, en el orden tributario, tiene como efectos el otorgar seguridad jurídica y de exigencia del respeto al principio de capacidad económica del contribuyente".

Es así que, el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, establece los términos dentro del cual la AT puede ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos, además de las atribuciones de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas; pero, estas facultades citadas en los arts. 59 y 60 de la norma legal señalada fueron objeto de modificaciones en la gestión 2012, primero a través de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y posteriormente por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Bajo ese entendimiento cabe aclarar que, hasta antes de las modificaciones producidas el año 2012 a través de las Leyes N° 291 y 317, el art. 59 de la L. N° 2492, establecía que: "(Prescripción). I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la AT para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria; II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le correspondiera; y, III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años".

Posteriormente con las modificaciones efectuadas por La L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modificó dicho artículo, determinando que: "Se modifica el art. 59 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactado de la siguiente manera: art. 59. (Prescripción). I. Las acciones de la AT prescribirán a los 4 años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018, para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas.

El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente párrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año.

II. Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años.

IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible".

De igual forma la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, mediante sus Disposiciones Derogatorias y Abrogatorias, derogó el último párrafo del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, de 02 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

En tal sentido, se debe señalar que si asumimos el entendimiento de la Autoridad de Impugnación Tributaria, se estaría admitiendo que el Estado, tiene la facultad a su libre albedrío de modificar nuevamente el régimen de las prescripciones, ampliándola a más años o estableciendo la imprescriptibilidad de las mismas, lo cual generaría una inseguridad jurídica de los contribuyentes, lo cual se encuentra protegido por la norma constitucional, en el art. 178-I de la C.P.E., que establece que: “La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos”.

En ese marco, el art. 59-I del Cód. Trib. Boliviano, con las modificaciones establecidas en las Leyes N° 291 y 317, incremento de forma ascendente a un año para la prescripción desde la gestión 2013, llegando al límite de 10 años en la gestión 2018, entendiendo esto desde el punto de vista de las obligaciones tributarias, concordante con el art. 60 de la citada norma, ahora bien, tomando en cuenta que la ley sólo dispone para lo venidero, tal como lo dispone el art. 123 de la C.P.E., que establece: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”, texto del cual se determina sobre la irretroactividad, como también sobre las excepciones, siendo estas en cuatro casos: 1) Materia laboral en favor de los trabajadores; 2) En materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; 3) En corrupción para investigar, procesar sancionar delitos cometidos por funcionarios públicos; y, 4) Las que se encuentran establecidas en la Constitución Política del Estado.

Por su parte la L. N° 2492, en su art. 150 dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones; siendo una de ellas precisamente cuando establezcan sanciones y cómputos más benignas.

En ese marco normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste tribunal, en mérito a la demanda planteada y los datos del proceso debe partirse del análisis del principio de favorabilidad que rige en materia penal, aplicable también al ámbito punitivo administrativo. Además se debe recordar que su aplicación opera como una excepción al principio de la irretroactividad de la ley, establecido en el art. 123 de la C.P.E.; lo cual no se limita a los supuestos en los que la nueva normativa descriminaliza la conducta típica o disminuye el quantum de su pena, sino también, cuando la nueva ley (sea material, procesal o de ejecución) beneficia al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado.

Por su lado, al respecto, el art. 5 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, señala que: “La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena”, en el mismo sentido el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, se determinó que: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional”.

En ese contexto, se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad y es que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre legalmente en vigencia en ese momento, intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos, que establece que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

Ahora bien, el objeto de la controversia reclamada en la demanda contencioso administrativa, versa sobre la actuación de la AGIT al pretender aplicar las modificaciones realizadas en el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano en la Disposición Quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, y la Disposición Derogatoria Primera de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, como también las modificaciones del art. 60 del Cód. Trib. Boliviano por la disposición Adicional Sexta de la L. N° 291, que establecen respecto a que la imposición de sanciones administrativas, prescriben a los 6 años en la gestión 2014; en ese sentido, se evidencia que la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, fueron aplicadas por la AGIT en el caso de autos; de lo cual este Supremo Tribunal considera que las leyes citadas, primeramente no constituyen en los hechos, una disposición legal más benigna para la empresa demandante, de lo cual se colige que este hecho no permite aplicar el principio de favorabilidad; además que su aplicación infringe la irretroactividad de la ley; por otro lado, es necesario puntualizar que no se encuentra en duda la constitucionalidad de la L. N° 291 y 317, sino la aplicabilidad en el caso de autos.

Ahora bien, de la revisión minuciosa de obrados, se pudo evidenciar que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores en la gestión 2008, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo; es decir, que debió aplicarse el art. 59 de la L. 2492, (sin las modificaciones de las Leyes N° 291 y 317), que prevé: “Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria”.

En ese sentido, en cuanto al cómputo del término de la prescripción señalado en el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, que establece que, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente, es decir que, en el caso en estudio, el cómputo de la prescripción iniciaba el 01 de enero de 2009; y tomando en cuenta que prescribía a los 4 años, según establece el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, la prescripción de las supuestas infracciones cometidas por la empresa demandante fenecía el 31 de diciembre de 2012; por lo que, de la revisión de los antecedentes se advierte que las resoluciones sancionatorias, fueron notificadas a la empresa ahora demandante, el 04 de abril de 2014, cuando ya estaban prescritas las facultades de la AT para poder imponer sanciones administrativas.

Por lo expuesto precedentemente, lo vertido por el demandante y de la revisión de obrados, se pudo constatar que la AGIT, al pronunciar la resolución impugnada, lesionó los derechos reclamados por la empresa demandante; toda vez que, el instituto de la prescripción tiene como objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran.

Además, corresponde dejar establecido que la prescripción alcanza a las acciones o facultades de la AT para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas intereses y recargos; de lo que se colige que dicha administración, en el presente proceso, dejó voluntariamente prescribir su derecho, lo que amerita aperturar otros procesos de responsabilidad por la función pública por la inacción o negligencia en el proceso de determinación impositiva contra quienes provocaron la extinción de sus facultades.

V.1. Conclusiones.

En ese contexto de lo precedentemente señalado, se concluye que, la AGIT, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1451/2014 de 20 de octubre, que resolvió confirmar la resolución del recurso de alzada, y por consiguiente mantener firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14 todas de 24 de marzo de 2014, lo hizo interpretando y aplicando incorrectamente las normas legales citadas. En este entendido, no debemos pasar por alto que los actos de la Administración Pública deben estar sometidos exclusivamente a la norma vigente a momento de producirse el hecho generador. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar prescritos los periodos de enero, febrero, marzo, abril, septiembre y octubre de la gestión 2008.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando PROBADA la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Alejandro Arias Almeida y Oswaldo Caballero Méndez, en representación de Cargill Bolivia S.A., y en su mérito revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2014 de 20 de octubre; y, en consecuencia se deja sin efecto las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00020-14, 18-00021-14 y 18-00022-14, todos de 24 de marzo de 2014.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal Supremo por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



3

**Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Oro**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fojas 48 a 52 vta., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0433/2015 de 23 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 72 a 84 y de 90 a 96, la réplica de fs. 130 a 133, dúplica de fs. 144 a 146, los antecedentes procesales; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J. Sandy Tapia, se apersona por memorial de fs. 48 a 52 vta., interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Que el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oro, procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica "Vinto" relativa al impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4035808426, correspondiente al periodo fiscal abril 2013.

Señala que el 14 de mayo de 2014, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 13990200792, así como el requerimiento de Documentación N° 14400900031, no habiendo especificado de qué fecha.

Refiere que el 29 de agosto de 2014, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00579-14, por la que se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA del periodo abril 2013, el importe de Bs 10.870.641; notificándose al contribuyente con dicho actuado, el 16 de septiembre de 2014.

Indica que la Resolución del Recurso Jerárquico, confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0979/214 de 29 de diciembre, que dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00579-14 de 29 de agosto de 2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Después de hacer alusión al art. 65 del Cód. Trib., indicando concordancia con el art. 4-g) de la L. N° 2341, alega que los actos de la Administración Tributaria (AT) se presumen legítimos; y, que la AT, verificó la documentación presentada por el contribuyente, determinando las siguientes observaciones:

Que la factura N° 587, de acuerdo a la revisión de la documentación de respaldo a los gastos de realización, no guarda relación, porque presenta diferencias en el gasto portuario entre el importe consignado en las facturas y el pago efectivo, generando diferencia entre la factura comercial de exportación, los importes consignados en la póliza de exportación, el formulario de regalía minera respecto de la documentación de respaldo a los mismos, porque consignan un importe pagado de menos (-31.97 dólares) en gasto portuario.

Señala que la factura N° 588, de acuerdo a la revisión de la documentación de respaldo a los gastos de realización, tampoco guarda relación porque presenta diferencias en el gasto portuario entre el importe consignado en las facturas y el pago efectivo, consignando una diferencia de un importe pagado de menos (-346.35 dólares) en gasto portuario.

En relación a la factura N° 590, señala que no es respaldada de acuerdo al contrato VEX-01/13. Refiere que se consigna a Carbominerales S.A.C. como comprador del mineral y que en la cláusula novena, el comprador solicita expresamente que únicamente para efectos de pago, la factura comercial y demás documentos deben ser emitidos a nombre de OXBOW Metals Mexico S. de R.L. de CV, lo que no permitió establecer claramente quién es el comprador y beneficiario de la transacción; y, que consiguientemente, no cuenta con contrato con el comprador que sea válido para actos jurídicos o ley entre partes, incumpliendo lo establecido en el capítulo IV, art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de agosto de 1999.

Señala que en consecuencia respecto a estas tres facturas, corresponde aplicar el 45%, en observancia del art. 10 del DS N° 25465.

Después de hacer alusión al art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, señala que esta disposición exige la presentación de documentos que respalden las condiciones contratadas, aspecto que de la revisión de antecedentes no se evidenció, por lo que la AT consideró que los gastos de realización son del 45%, y porque la referida RND exige que estén respaldados por el contrato respectivo.

Indica que por lo expuesto, la AGIT, no consideró lo referido en el Cap. IV, art. 10 del DS N° 25465 de 23 de agosto de 1999 y lo reglamentado por el art. 5 del RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003.

Señala que en cumplimiento a los requisitos legales establecidos en los arts. 4 y 11 de la L. N° 843, 12 de la L. N° 1489 modificada por la L. N° 1963 y art. 3 del D.S. N° 25465, el argumento de la AGIT en sentido de incrementar el importe correspondiente a gastos de realización, no es correcto.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la entidad demandante solicita se declare probada la demanda; y por tanto, se confirme la Resolución Administrativa Cedeim Previa N° 23-00579-14 de 29 de agosto de 2014, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 54, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT, contesta la demanda contencioso administrativa conforme cursa de fojas 72 a 84 vía fax y de 90 a 96 en original, con los siguientes argumentos:

Indica que contrariamente a lo señalado en la demanda, la AGIT observó y revisó lo previsto en el art. 10 del D.S. N° 25465; y, que en sujeción a esta disposición legal y al principio de legalidad, en la Resolución Jerárquica, manifestó que dicha normativa no establece como requisito las condiciones establecidas en los contratos, sino que los gastos de realización estén debidamente respaldados conforme a las condiciones contractuales, por lo que en ese comprendido, esa instancia jerárquica evidenció que la Empresa Metalúrgica Vinto, demostró la realización de las exportaciones de estaño metálico en lingotes "...la modalidad CIF Arica...", contrayendo los gastos por flete terrestre, seguro y gastos en puerto, mismas que se encuentran sustentadas con los "Incoterms FOB y CIF Arica" señalados en las Facturas Comerciales de Exportación N° 590, C-5309.

Asimismo alega la aplicación del principio de la verdad material haciendo alusión a la Sentencia 92/2014 de 06 de junio, emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, señalando que respecto a las facturas de exportación Nos. 587 y 588, la Autoridad de Impugnación Tributaria tanto en la instancia de alzada como en la jerárquica, expresó que el hecho de que el monto pagado sea superior o inferior al consignado en las mismas, no puede ser entendido como falta de realización de los gastos por parte del exportador, y que la diferencia observada se debe a aspectos inherentes a las transacciones propias del comercio exterior no previsibles y en consecuencia que no pueden ser atribuibles al exportador, por lo que no corresponde la observación efectuada por el demandante.

Refiere que en relación a la factura N° 590, esa instancia jerárquica expresó que en estricta sujeción a la normativa procedimental vigente, no puede desconocerse los gastos de realización de las exportaciones efectuadas en el periodo fiscal de abril 2013, sustentada con la referida factura; y, que si bien el contrato VEX-01/13 consigna a Carbominerales S.A.C. como comprador del mineral, en la cláusula novena, el comprador solicitó expresamente que únicamente para efectos de pago, la factura comercial y demás documentos deben ser emitidos a nombre de Oxbow Metals Mexico S. de R.L. de CV; y, que el art. 10 del DS N° 25465 que observa el demandante, no establece como requisito las condiciones establecidas en los contratos, sino que los gastos de realización estén debidamente respaldados conforme a las condiciones contratadas especificadas; y, que en el presente caso se encuentran sustentadas con los "incoterms FOB y CIF Arica" señalados en las

facturas comerciales de exportación N° 590, C-5309, que evidencian que la Empresa Metalúrgica Vinto, efectuó exportaciones de estaño metálico en lingotes bajo la modalidad CIF Arica, contrayendo los gastos por flete terrestre, seguro y gastos puertos desde la localidad de Vinto-Oruro (lugar de embarque) hasta el puerto de embarque almacén Arica.

Asimismo señala que los argumentos del demandante no tienen fundamentación ni asidero legal que justifiquen sus pretensiones, haciendo alusión a la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, para posteriormente indicar que en la demanda no se expresa de manera específica y puntual que agravio causó esa instancia jerárquica, además que el petitorio no cumplió lo previsto en el art. 327-9 del "Cód. Pdto. Pen." (sic).

Después de hacer alusión al sistema de doctrina tributaria y jurisprudencia haciendo referencia a la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, indica que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0433/2015 de 23 de marzo.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, y que se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0433/2015 de 23 de marzo.

III. De los argumentos del tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 106 a 109 vta., se apersonó la Empresa Metalúrgica Vinto a través de su representante Ramiro Félix Vellavicencio Niño de Guzmán, argumentando lo siguiente:

Señala que la observación que realiza la AT respecto a las facturas Nos. 587 y 588, fue desvirtuada por la Resolución del Recurso de Alzada, misma que se encuentra respaldada por la Circular de la Aduana N° 244/99 de 30 de diciembre de 1999, emitida a efecto de la R.A. N° 274/99, N° 1201 de la misma fecha que puso en vigencia el nuevo formato e instructivo de llenado de formulario N° 213 de declaración aduanera de exportación en la actividad minero metalúrgica, que en el rubro 5 de la Liquidación de Impuestos a la Minería, en la parte de gastos de realización, detallan los gastos de comercialización y que expresa -según el tercero interesado-, que estos gastos serán estimados y que comprenden los gastos realizados desde la frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega de acuerdo a contrato.

Asimismo señala que ni el art. 10 del D.S. N° 25465, ni el art. 5 de la RND N° 10-0004-03, establecen que las diferencias en el gasto portuario entre el importe consignado en las facturas y el pago efectivo, sean causal de la presunción del 45% sobre los gastos de realización.

Refiere respecto a la factura N° 590, que la observación por parte del SIN Oruro, no corresponde, en razón de que en ninguna parte del art. 10 del D.S. N° 25465 establece que la falta de contrato o algún error en él, de lugar a la aplicación de la presunción del 45% sobre los gastos de realización de la exportación, menos el art. 5 de la RND N° 10-0004-03, por lo que el fundamento de la resolución del recurso de alzada es correcta y coherente con las referidas disposiciones legales.

Señala que consiguientemente, la confirmación que realizó la AGIT, a la resolución del recurso de alzada es correcta, porque no es evidente la supuesta inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley que aduce el SIN Oruro.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN y consiguientemente, se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0433/2015.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 130 a 133 vta.; y, trasladada para dúplica, la que cursa de fs. 144 a 146 vta.; por decreto de fs. 147, se dispuso "autos para sentencia".

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Con estas consideraciones previas, de la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- En fs. 1 del anexo I, se encuentra la Orden de Verificación Externa N° 13990200792, modalidad Verificación Previa CEDEIM.

IV.2.- En fs. 1 vta., del anexo I, se encuentra la notificación por cédula a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación Externa N° 13990200792.

IV.3.- En fs. 825 a 529 del anexo V, se encuentra la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA de 29 de agosto de 2014.

IV.4.- En fs. 12 a 24 de obrados, cursa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0979/214 de 29 de diciembre, en fotocopias simples, que decidió revocar parcialmente la resolución administrativa CEDEIM Previa N° 23-00579-14 (Cite: SIN/GDOR/DJCC/UTJ/RAC/00016/2014) de 29 de agosto de 2014, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Empresa Metalúrgica Vinto; consecuentemente, dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs 1.829.478.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; y, mantuvo subsistente como no sujeto a devolución Bs 16.022.- por la diferencia existente entre el importe máximo a devolver y lo solicitado por el contribuyente según alzada; así, como Bs 1.689.762; por depuración de crédito fiscal por falta de medios fehacientes de pago; declarando en consecuencia como sujeto a devolución el importe de Bs 10.870.641.- establecido en el primer punto de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs 1.829.478; mencionado, sumando un total de Bs 12.700.119; por el período fiscal abril 2013.

IV.5.- En fs. 31 a 46 vta., se encuentra la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0433/2015 de 23 de marzo, que determinó confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0979/214 de 29 de diciembre.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si la determinación de la Administración Tributaria del 45 % presunto, respecto a las facturas Nos. 587, 588 y 590, en relación a los gastos de realización en la Verificación Externa CEDEIM que realizó, se ajustan a las disposiciones legales, observadas por la Autoridad Jerárquica al emitir la Resolución Impugnada AGIT- RJ-0433/2015 de 23 de marzo.

V.1. Competencia del Tribunal Supremo de Justicia.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el arts. 2-2. y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Considerando que las observaciones realizadas por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, respecto a las facturas Nos. 587, 588 y 590, para la determinación del 45% presunto, respecto a los gastos de realización en relación a Verificación Externa CEDEIM que realizó, se tiene el siguiente análisis:

En relación a los gastos de realización, el art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, dispone que la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el artículo 3 de ese Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización; y, que de no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco (45%) del valor oficial de cotización; señalando asimismo que los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; y que consiguientemente, estos gastos comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador en la forma que hubiera sido acordada.

Esta normativa, fue reglamentada por la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En el caso de autos, las facturas comerciales objeto de controversia, son las Nos. 587, 588 y 590, porque según la AT, las Nos. 587 y 588, presentan diferencias en el gasto portuario entre el importe consignado en las facturas y el pago efectivo, consignando una diferencia de un importe pagado de menos; y, en el caso de la factura N° 590, porque según el contrato VEX-01/13, en la cláusula novena, el comprador solicita expresamente que únicamente para efectos de pago, la factura comercial y demás documentos deben ser emitidos a nombre de Oxbow Metals México S. de R.L. de CV, y que no permitió establecer claramente quién es el comprador y beneficiario de la transacción, incumpliendo lo establecido en el capítulo IV, art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de agosto de 1999; y, que consiguientemente, ameritó la aplicación del 45%, en aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465.

Del análisis fáctico jurídico, se advierte que los argumentos expuestos por la AGIT, no demuestran que respecto a las fact. Nos. 587 y 588 (observadas por la AT) se haya cumplido con lo dispuesto en el art. 5 de la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, concretamente en el caso del sector minero, que es el respaldo de sus gastos de realización, que deben ser concordantes. Toda vez que de la revisión de antecedentes, en fs. 16 del anexo I, se advierte en la hoja de trabajo titulado "cálculo del valor 13% IVA exportaciones", en la factura de exportación N° 587, la existencia de diferencia de -31,97 Bolivianos; y, en la fact. N° 588, la diferencia de 346,35 Bolivianos.

Lo cierto es que las diferencias observadas por la AT, no fueron desvirtuadas ni por el contribuyente, y tampoco por las autoridades de impugnación tributaria; y por el contrario, el argumento de la AGIT en la contestación a la demanda, similar a la emitida en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0979/214 de 29 de diciembre (pág. 10 y 11), que fue confirmada finalmente en la resolución ahora impugnada, sólo se limitaron a señalar en sentido que el hecho que el monto pagado sea superior o inferior al consignado en las mismas, no puede ser entendido como falta de realización de los gastos por parte del exportador, carece de sustento, por cuanto la AT no le está negando la devolución, sino que en aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465, le está otorgando la devolución en el 45%, precisamente por la ausencia de coherencia respecto al monto o suma de dinero que efectivamente se habría realizado en los gastos, según la documentación presentada por el exportador. Consiguientemente, lo determinado por la AT, se enmarca a lo dispuesto en las disposiciones legales expuestas.

En cuanto a la observación realizada a la Factura N° 590, se advierte que si bien en el contrato VEX-01/13 consigna a Carbominerales S.A.C. como comprador del mineral, en la cláusula novena, el comprador solicitó expresamente que únicamente para efectos de pago, la factura comercial y demás documentos deben ser emitidos a nombre de Oxbow Metals Mexico S. de R.L. de CV, este aspecto no afecta negativamente ni a la Empresa Metalúrgica Vinto ni a la AT, toda vez que los gastos de realización se hallan plenamente respaldados, independientemente del nombre a quién se decidió se haga consignar en la factura comercial y demás documentos. Consiguientemente, en aplicación del principio de libertad contractual, si el comprador solicitó la emisión de la factura a nombre de un tercero, no existe razón y menos disposición normativa que prohíba o impida tal hecho, ya que como se expresó, no afectó ni a la Empresa Metalúrgica Vinto ni a la AT, porque los gastos de realización se hallan respaldados; además que el art. 10 del D.S. N° 25465, no establece como causal para la presunción del

45%, la manifestación de las partes, en cuanto a la nominación a la que se hizo referencia en el contrato, sino concretamente a los gastos de realización.

Consiguientemente, lo señalado por la AGIT respecto a que no es aplicable la presunción del 45% es correcta; por lo que también la mencionada autoridad debió precisar en su fundamentación, la operación o procedimiento que determine lo que le corresponde a la empresa demandante en moneda nacional y de manera precisa respecto a esta factura N° 590, toda vez que en la parte considerativa, se limitó a remitirse al papel de trabajo, con montos de dinero señalados en moneda extranjera, sin explicar del porqué lo establecido en la mencionada hoja de trabajo es correcta; más aun considerando que en la parte resolutive, se encuentra establecida sumas de dinero en moneda nacional.

VI.1. Conclusiones.

En mérito a lo expuesto, se concluye que respecto a las Facts. Nos. 587 y 588, los fundamentos de la resolución del recurso jerárquico, al confirmar lo expuesto al resolver el recurso de alzada, son correctos, pues existen en las mismas, diferencias que no fueron respaldadas.

En relación con la fact. N° 590, la determinación asumida por la autoridad jerárquica al confirmar lo resuelto en alzada, no es correcta, pues los gastos se encuentran plenamente respaldados, tratándose simplemente de la nominación de la factura comercial, que como se señaló, debe respetar el principio de libertad contractual, lo que por otra parte no afecta negativamente ni al vendedor, ni a la AT.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ. de 1975, en concordancia con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda contencioso administrativa de fs. 48 a 52 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la AGIT; en consecuencia, deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ-0433/2015 de 23 de marzo, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT, en lo que respecta a la depuración de la fact. N° 590, relativa a su nominación a favor de un tercero en aplicación de las condiciones contractuales entre el vendedor y el comprador del mineral, manteniendo la resolución impugnada firme y subsistente en todo lo demás.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



4

Mary Torrico Moreira c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 34 a 36 vta., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ-0187/2015 de 03 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 73 a 77 de original y de 83 a 91 remitido vía fax, el memorial del tercero interesado de fs. 98 a 101 vta., los antecedentes procesales; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mary Torrico Moreira, se apersona por memorial de fs. 34 a 36 vta., interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Refiere que el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba (GAMC), a través de la Unidad de Recaudaciones emitió la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo, previo inicio de fiscalización contra el inmueble de su propiedad ubicado en la calle Lanza N° 0155, signado con el N° de inmueble 86598, por un supuesto adeudo tributario correspondiente a las gestiones 2007, 2008, 2009 y 2010.

Señala que interpuso recurso de alzada contra la referida resolución determinativa, y fue emitida la Resolución N° ARIT-CBA/RA0428/2014 de 10 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa, declarando prescritas las acciones de la Administración Tributaria Municipal para el cobro del "IPBI" (Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles) gestiones 2007 y 2008, manteniendo firme y subsistente la Resolución impugnada en relación a las gestiones 2009 y 2010.

Indica que contra la mencionada resolución del recurso de alzada, la Dirección de Recaudaciones del GAMC, planteó recurso jerárquico, misma que ameritó la Resolución N° AGIT- RJ-0187/2015 de 03 de febrero, dictada por la AGIT, que estableció que no operó la prescripción de las mencionadas gestiones 2007 y 2008, haciendo referencia al art. 59 de la L. N° 2492, como efecto de la modificación determinada por la Disposición Adicional Quinta de la L. N° 291, concluyendo consiguientemente en la subsistencia de la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La demandante, después de hacer alusión al art. 59 de la L. N° 2492 y a la jurisprudencia constitucional, contenida en la S.C. N° 0001/2004-R de 07 de enero, la "SC0280/2001-R de 02 de abril", argumenta que la AGIT, en total desconocimiento de la norma, emitió su resolución, basado en la L. N° 291 de 22 de septiembre de 20125 (de modificaciones al Presupuesto General del Estado), citando la recurrente la disposición adicional quinta que modifica el art. 59 de la L. N° 2492.

Alega que las modificaciones emergentes de la L. N° 291, fue mal interpretado y "aplicado contando hacia atrás" (fs. 35 vta.), situación que considera ilegal, porque la normativa debe ser aplicado a partir de la gestión 2012, según el cómputo de la prescripción modificado. Argumenta que en la gestión 2012 se habilita su prescripción en cuatro años, la gestión 2013 prescribe en cinco años y así sucesivamente hasta alcanzar los 10 años determinado en la indicada normativa, en razón de las leyes disponen para lo venidero, haciendo alusión al art. 123 de la C.P.E.

Refiere que la autoridad ahora demandada, emitió la indicada Resolución de Recurso Jerárquico contraviniendo la C.P.E., por interpretación errónea de la L. N° 291 que modifica el art. 59 de la L. N° 2492, aplicándolo indebidamente.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la entidad demandante solicita se declare probada la demanda, consiguientemente se revoque totalmente la Resolución AGIT- RJ-0187/2015 de 03 de febrero; y, se declare la prescripción del "IBPI" de las gestiones 2007, 2008 y 2009.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 42, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT, que contesta la demanda contencioso administrativa conforme cursa de fs. 73 a 77, con los siguientes argumentos:

Alega que el cómputo de las gestiones 2007 y 2008, se realizó al amparo de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, modificados por las Leyes N° 291 y 317, ambas de la gestión 2012 y fundamentalmente en aplicación del art. 61-a) de la L. N° 2492, relativo a la interrupción del término de la prescripción, toda vez que en el presente caso fue interrumpida con la notificación en 02 de julio de 2014, con la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo.

Asimismo arguye que la normativa que cuestiona la demandante, fue aplicada conforme señala el art. 5 de la L. N° 027 de 06 de julio de 2010 que dispone que se presume la constitucionalidad de toda ley, decreto, resolución y actos de los Órganos del Estado en todos los niveles, hasta tanto el Tribunal Constitucional Plurinacional resuelva y declare su inconstitucionalidad.

Por otra parte, después de hacer alusión a una parte del memorial de la demandante, refiere que "Marina" Torrico Moreira, al no ser quien interpuso Recurso Jerárquico, dejó de manifiesto su conformidad respecto a la parte resolutive de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA0428/2014 de 10 de noviembre, que mantuvo firme y subsistente las obligaciones emergentes de las gestiones 2009 y 2010, por lo que la presente controversia únicamente refiere a la prescripción de las gestiones 2007 y 2008.

Alega que los argumentos impugnados en el recurso de alzada y resueltos en la Resolución de la ARIT, no puede ser objeto de impugnación ahora en la vía contencioso administrativa en mérito a que no fueron puntos que hayan sido impugnados en el recurso jerárquico, porque lo contrario vulneraría el principio de congruencia y provocaría indefensión de la AT.

Argumenta que los puntos no impugnados y resueltos por la resolución del recurso de alzada quedaron firmes, haciendo alusión al principio de convalidación, expresado en el A.S. N° 177 de julio de 1981 y en la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta; y, se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0187/2015 de 03 de febrero, emitida por la AGIT.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica (fs. 78), que al no ser presentada dentro de plazo, se decretó autos para sentencia, conforme cursa a fs. 166.

III. De los argumentos del tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 98 a 101, se apersonó la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, representada por Milton Jesús Rojas Claros, argumentando lo siguiente:

Que la AT Municipal, procedió a fiscalizar las obligaciones tributarias del inmueble N° 865898, ubicado en la calle Lanza N° 155 de propiedad de Mary Torrico Moreira emergente del IPBI, por las gestiones 2007 al 2010, emitiendo Orden de Fiscalización N° M-015/2012 de 03 de julio y notificada por Cédula el 5 del mismo mes y año; y, que en base a los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación realizadas, se dictó la Vista de Cargo N° M-015/2012 de 20 de marzo, notificada a la sujeto pasivo el 22 de abril de 2013, concediéndole el plazo de 30 días para la presentación de sus descargos, sin que se hubiera presentado descargo dentro del plazo fijado por ley, por lo que se emitió la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo, notificándole a la contribuyente por cédula, el 02 de julio.

Después de hacer alusión a la interposición del recurso de alzada y del recurso jerárquico, señala que los actos realizados por la Administración tributaria Municipal se encuentran vigentes; y, que la resolución del recurso jerárquico, ajusta su interpretación al instituto de la prescripción, en que consideró que la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo, interrumpió la "vigencia del IPBI" de las gestiones 2007, 2008, 2009 y 2010.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se rechace la demanda planteada y se la declare improbadamente; además, que se determine la vigencia de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ-0187/2015 de 03 de febrero.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- De fs. 1 al 2 del anexo 2, se encuentra Orden de Fiscalización N° M-015/2012 de 03 de julio.

IV.2.- A fs. 3 del anexo 2, cursa la notificación a la contribuyente con la Orden de Fiscalización señalada precedentemente, señalando la 05 de julio de 2012.

IV.3.- De fs. 27 a 28 del anexo 2, se encuentra la Vista de Cargo M/N° 15/2012 de 20 de marzo de 2013.

IV.4.- A fs. 30, cursa la notificación de 12 de abril de 2013, realizada a la contribuyente con la vista de cargo señalada en punto precedente.

IV.5.- De fs. 1 a 6 del anexo 1, se encuentra la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo.

IV.6.- A fs. 1 del anexo 1, cursa la notificación de 02 de julio de 2014, con la resolución determinativa referida en punto precedente y realizada a la contribuyente.

IV.7.- En fs. 16 a 25, cursa la Resolución ARIT-CBA/RA0428/2014 de 10 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo, señalando encontrarse prescritas las acciones de la AT para el cobro del IPBI de las gestiones 2007 y 2008, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada en cuanto a las gestiones 2009 y 2010 del inmueble signado con el N° 86598 ubicado en calle Lanza N° 155.

IV.8. De fs. 7 a 14, cursa la Resolución N° AGIT- RJ-0187/2015 de 03 de febrero, que resolvió revocar parcialmente la de alzada ARIT-CBA/RA0428/2014 de 10 de noviembre, estableciendo que no operó la prescripción en relación al IPBI de las gestiones 2007 y 2008, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 352/2014 de 28 de mayo.

V. De la problemática planteada.

Que, el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si fue correcta la determinación de la autoridad jerárquica al revocar la resolución de alzada, respecto a la prescripción de Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) por las gestiones 2007 y 2008.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia de la Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

En el caso de autos, la Administración Tributaria Municipal, a través de la Unidad de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba pretende cobrar el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de las gestiones 2007 a 2010.

El art. 59 de la L. N° 2492, antes de la modificación realizada por L. N° 291, determinó la prescripción a los 4 años, las acciones de la AT para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria; imponer sanciones administrativas; y, ejercer su facultad de ejecución tributaria; que el término señalado precedentemente se ampliaría a siete años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. Consiguientemente aplicable, por mandato constitucional conforme lo señaló el art. 33 del C.P.E. vigente en esas gestiones (2007 y 2008) que estableció que la ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente.

Al respecto, también es de advertir que el art. 228 de la C.P.E., vigente en las mencionadas gestiones, señaló que la C.P.E. es la ley suprema del ordenamiento jurídico nacional; y, que los tribunales, jueces y autoridades la aplicarán con preferencia a las leyes, y éstas con preferencia a cualesquiera otras resoluciones, aspecto que tiene plena concordancia con el art. 410 de la actual C.P.E. Plurinacional.

En mérito a estos antecedentes de carácter legal, en el caso de autos, corresponde dar estricta aplicación al término de prescripción señalado en el art. 59 de la L. N° 2492 vigente en las gestiones 2007 y 2008, más aun considerando que el art. 150 de la misma L. N° 2492 establece que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, en relación con el art. 123 de la C.P.E. de 07 de febrero de 2009.

Consiguientemente, los argumentos de la AGIT, en sentido de dar aplicación al art. 5 de la L. N° 27 de 06 de julio de 2010, que establece que se presume la constitucionalidad de toda ley, decreto, resolución y actos de los Órganos del Estado en todos sus niveles, hasta tanto el Tribunal Constitucional Plurinacional resuelva y declare su inconstitucionalidad; sin embargo, no corresponde en el caso de autos, porque no se trata de determinar la constitucionalidad o no de una disposición legal, sino que debe aplicarse, como se refirió, el art. 123 de la C.P.E., al disponer que la ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, aspecto que no fue considerado por la AGIT, más aun considerando que las disposiciones legales en las que basa su fundamento, no establecieron retroactividad en la aplicación de sus preceptos.

Por tanto, considerando lo señalado en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 respecto al Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, el cómputo de la prescripción comenzó a partir del 01 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago, por lo que respecto a la gestión 2007, se inició el 01 de enero de 2009; considerando el tiempo de prescripción de 4 años establecido en el art. 59 de la L. N° 2492, vigente en esa gestión, el periodo de prescripción concluía el 31 de diciembre de 2012; sin embargo, el sujeto pasivo fue notificado con Orden de Fiscalización el 05 de julio de 2012, que de conformidad al art. 62-I. de la L. N° 2492, suspende la prescripción por un periodo de seis meses, que sumando este periodo de tiempo, la prescripción debió operar el 30 de junio de 2013; pero, la contribuyente fue notificada con la Resolución Determinativa el 02 de julio de 2014, cuando ya se había operado la prescripción.

Respecto al IPBI de la gestión 2008, considerando las mismas disposiciones legales señaladas en párrafo precedente, se advierte que el inicio de la prescripción se inició el 01 de enero de 2010; y, considerando el tiempo de prescripción de 4 años, establecido en el art. 59 de la L. N° 2492, el periodo de prescripción tendría que haber concluido el 31 de diciembre de 2013; y, porque el sujeto pasivo fue notificado con Orden de Fiscalización el 05 de julio de 2012, de conformidad al art. 62-I. de la L. N° 2492, que suspende la prescripción por un periodo de seis meses, que sumando este periodo de tiempo, la prescripción concluyó el 30 de junio de 2014; sin embargo, la contribuyente fue notificada con la Resolución Determinativa en 02 de julio de 2014, cuando ya se encontraba prescrita la deuda por dicha gestión 2008.

En relación al argumento de la AGIT, en sentido de que la recurrente no puede pretender más allá de lo resuelto en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA0428/2014 de 10 de noviembre, al no haber sido impugnado mediante Recurso Jerárquico; y, que en su demanda, la solicitud de prescripción de la gestión 2009, no fue establecido como motivo, menos lo fundamentó; en cumplimiento del principio de congruencia, no corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, pronunciarse al respecto.

VI.1. Conclusiones.

En consecuencia, se concluye que la AGIT, al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0187/2015 de 03 de febrero, obró al margen de las disposiciones legales que debería haber aplicado; consiguientemente, lo fundamentado y determinado por la ARIT Cochabamba, se ajusta a derecho, al señalar que se encuentran prescritas las acciones de la Administración Tributaria para el cobro del IPBI de las gestiones 2007 y 2008, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada en cuanto a las gestiones 2009 y 2010 del inmueble signado con el N° 86598 ubicado en calle Lanza N° 155.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., de 1975, en concordancia con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda contencioso administrativa de fs. 34 a 36 vta., interpuesta por Mary Torrico Moreira; y en su mérito, deja sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT RJ-0187/2015 de 03 de febrero, en cuanto a las gestiones 2007 y 2008; y, mantiene firme y subsistente en todo lo demás.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



5

Sinchi Wayra c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 28 a 32, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1434/2014 de 20 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el Auto interlocutorio N° 02/2015 de 13 de abril por el que se rechaza el incidente de nulidad planteado por el tercero interesado contra el auto de admisión, la respuesta de fs. 39 a 42 y vta.; el memorial de réplica de fs. 73 a 76 y vta., la dúplica de fs. 84 a 85 y vta., el decreto de "autos" de fs. 86 y, los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2014 de 20 de octubre, amparada en los arts. 2 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005, 70 de la L. 2341, 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

I.2.- Fundamentos de la demanda

Refiere que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), transgrede y realiza una interpretación errónea del instituto de la prescripción y cuándo es aplicable la misma, ya que el art. 59 de la L. N° 2492 refiere que la facultad para ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible.

Manifestó que en el caso de autos, el contribuyente presentó Declaración Jurada del formulario 80-1 por el periodo fiscal 12/2003 del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), lo que se considera como una deuda tributaria auto determinada, que conforme lo determina el art. 93 del referido cuerpo normativo establece que la determinación de la deuda tributaria se realizará por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, lo que contradice legalmente la posición de la AGIT, toda vez que al tratarse de una deuda tributaria autodeterminada por el propio contribuyente, no se aplica la prescripción, siendo ésta imprescriptible.

Indicó la incorrecta aplicación del art. 17 de la L. N° 2341 ya que la fundamentación de los fallos de la AGIT es errada, y va en contra de la Constitución Política del Estado, las leyes y demás normas conexas y, vulnera los derechos de la Administración Tributaria como la Ley de Procedimiento Administrativo. Añadió que si bien la L. N° 2341 señala que la Administración Pública está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos, sin embargo es una norma general cuyo alcance abarca a la generalidad de procedimientos administrativos del sector público; cuya aplicación es de carácter subsidiario, ya que en materia tributaria se cuenta con una norma específica (L. N° 2492).

Expresó que la resolución impugnada, viola los arts. 32, 35 y 36 de la L. N° 2341, ya que para anular un acto administrativo, debe existir infracción de la norma, o que exista supresión del derecho a la defensa o al debido proceso, de tal manera que ocasione un perjuicio al derecho del administrado. Agregó que la providencia emitida, refiere de forma clara que las deudas tributarias determinadas, son imprescriptibles, por lo que no corresponde atender la solicitud del contribuyente, cuando la administración tributaria no cuenta con facultad expresa de declarar la prescripción de las deudas tributarias conforme prevé el art. 66 de la L. N° 2492.

Manifestó que la AGIT debe tener en cuenta el art. 122 de la C.P.E., que instituye que los actos dictados por autoridades que no son competentes son nulos de pleno derecho; asimismo el art. 5 de la L. N° 2341 señala de manera específica sobre la competencia de los órganos administrativos. En ese entendido ninguna ley, decreto supremo o reglamento, ha dispuesto que la administración tributaria se pronuncie sobre la prescripción, por lo que constituye un exceso de la AGIT instruir a la administración tributaria que se pronuncie sobre la solicitud del impetrante mediante resolución administrativa, además que atenta contra el debido proceso y pretende inducir al ente recaudador a una vulneración legal.

Señaló que el art. 197 de la L. N° 2492, indica que no compete a la Superintendencia Tributaria (actual AGIT) resolver decisiones sobre cuestiones de competencia entre la administración tributaria y las jurisdicciones ordinarias especiales, ni las relativas a conflictos de atribuciones; por lo que la AGIT no puede obligar a la administración tributaria a asumir una atribución que no está establecida en la Ley, por lo que la AGIT analizó el art. 28 de la L. N° 2341 sin considerar el art. 5 del mismo cuerpo normativo; lo que quiere decir que la administración tributaria debe regir su actuación bajo las facultades y competencias establecidas en norma específica, ya que de lo contrario se incurriría en la emisión de actos nulos de pleno derecho que afectarían la seguridad jurídica.

Aduce que la AGIT no llega a comprender la realidad de los hechos que dieron lugar a la emisión del proveído impugnado, en consecuencia realiza un incorrecto análisis y violación de la norma, por cuanto el citado proveído no ha resuelto la procedencia o improcedencia de la prescripción opuesta.

Finalmente señala que el proveído N° 043/2014, cumple con los requisitos establecidos en los arts. 27, 28, 29, 30 y 32 de la L. N° 2341, señalando los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales basa su pronunciamiento, no existiendo causal de nulidad.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial, solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativa, y en consecuencia se resuelva revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2015 de 20 de octubre, y se mantenga firme y subsistente en su integridad el Proveído N° 043/2014 de 31 de marzo de 2014.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por proveído de fs. 35 y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 39 a 42 y vta., de obrados, expresando lo siguiente:

Señaló que en la legislación nacional el art. 115 de la C.P.E., concordante con el art. 68 de la L. N° 2492, garantiza el derecho al debido proceso; asimismo el art. 36-I y II de la L. N° 2341 señalan que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico; o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados, concordante con el art. 55 del D.S. N° 27311.

Indicó que el art. 28 de la L. N° 2341 establece como elemento esencial del acto administrativo, la causa, que deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de fuente y el derecho aplicable. Añade que en esa línea el Proveído N° 043/2014 de 31 de marzo, no contiene una relación de hechos que la motivan, ni contiene un fundamento sobre el cuál se apoya para la aplicación de la norma, considerando únicamente la normativa que considera aplicable al caso, emitiendo una respuesta ambigua, sin explicar si es un rechazo a la solicitud de prescripción, a la facultad de cobro de la administración tributaria, o una negativa al derecho de petición; por lo que el referido acto administrativo no atiende la solicitud de prescripción, vulnerando la garantía del debido proceso, en su elemento referido a la fundamentación y motivación.

II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales; y que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2015 de 20 de octubre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes hechos:

Mediante proveído N° 043/2014 CITE: SIN/GDLPZ/DGCC/UJT/PROV/043/2014 de 31 de marzo, la administración tributaria dio respuesta al memorial de 06 de diciembre de 2013 presentado por el contribuyente sobre la prescripción solicitada, señalando que no corresponde atender la solicitud presentada por el impetrante (fs. 1 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada (fs. 3 a 6 y vta. de antecedentes administrativos) contra el proveído señalado en el párrafo anterior, fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0571/2014 de 28 de julio, mediante la cual, revocó el Proveído N° 043/2014 CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/PROV/043/2014 de 31 de marzo, declarando prescrita la facultad de la administración tributaria de ejecución tributaria del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, del periodo fiscal diciembre de 2003.

Deducido recurso jerárquico por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 104 a 109 de antecedentes administrativos), impugnando la resolución de alzada, la AGIT emitió la Resolución AGIT-RJ 1434/2014 de 20 de octubre, que determinó anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0571/2014 de 28 de julio, anulando obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, estos es, hasta el Proveído N° 043/2014 de 31 de marzo, a fin de que emita un nuevo acto administrativo, en el que fundamente y motive su decisión.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la Litis se circunscribe a determinar: Si fue correcta la determinación de la autoridad jerárquica al anular obrado con reposición hasta el Proveído N° 043/2014 de 31 de marzo, por carecer de motivación y fundamentación.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El art. 115-II de la C.P.E. establece que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones". Por su parte el art. 14-III de la misma Ley Fundamental dispone que: "El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos".

Por otra parte, los parágrafos I y II del art. 36 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo prescribe que: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados."

El art. 55 del D.S. N° 27311 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo dispone: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". De tal forma, que la autoridad administrativa tributaria, puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, siempre y cuando se haya ocasionado indefensión a los administrados o se lesione el interés público.

En ese contexto, se debe precisar que toda resolución sea jurisdiccional o administrativa a fin de garantizar el debido proceso, exige a la autoridad administrativa exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y si quiere, posteriormente poder impugnar esa resolución. Al respecto la S.C. N° Plurinacional 1289/2010-R de 13 de septiembre señala: "(...) la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso '...exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la

fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que, consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión”.

De igual manera se debe precisar que el derecho a la defensa en materia de procedimiento administrativo comprende el derecho a la fundamentación y motivación o justificación de la resolución o acto administrativo, en ese mérito la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril, señala: “Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la S.C. N° 1670/2004-R, de 14 de octubre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial “(...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual este Tribunal Constitucional, en la S.C. N° 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: ‘(...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos; interpretación constitucional, de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: i) el derecho a ser escuchado en el proceso; ii) el derecho a presentar prueba; iii) el derecho a hacer uso de los recursos; y iv) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal”.

De la precedente jurisprudencia constitucional, se establece que el derecho a la defensa contiene entre otros, el derecho a una decisión fundada o dicho de otra forma a una Resolución Administrativa motivada o justificada, que implica exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la Resolución Administrativa, para que la parte afectada por el acto administrativo sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y posteriormente poder impugnar ese acto administrativo definitivo como ocurre en el caso en estudio. Sobre la falta de motivación de la resolución administrativa, la S.C. Plurinacional N° 0873/2013 de 20 de junio, ha establecido con claridad que esta falta implica la lesión al derecho a la defensa y por ello señala: “La insuficiente motivación y fundamentación de las resoluciones administrativas en sede administrativa implica lesión del derecho a la defensa, por cuanto se da lugar a incertidumbre al procesado respecto al por qué de determinada sanción, tal cual ha ocurrido en autos”.

En ese entendido, de la revisión del Proveído N° 043/2014 de 31 de marzo, se advierte que expresa: “no corresponde atender la solicitud presentada por el impetrante, sea en aplicación de la disposición adicional quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012” (sic.) (fs. 1 de antecedentes administrativos).

De la cita precedente, se evidencia que no existe motivación, ya que solo hace referencia a la disposición adicional quinta de la L. N° 291, sin explicar por qué no corresponde atender la solicitud del contribuyente, ni porqué se aplica la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, a una declaración jurada del período fiscal 2003, por lo que dicho acto administrativo es insuficiente, al no exponer las razones de la improcedencia de la solicitud de prescripción.

En ese contexto, el acto administrativo definitivo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, realizando la simple mención de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, no explica los motivos de su rechazo y menos realiza un razonamiento lógico concreto fundado en los hechos y normas jurídicas y la interpretación de la norma que otorga la administración tributaria para declarar la improcedencia de la solicitud de prescripción. Consecuentemente, la falta de motivación o justificación del Proveído N° 043/2014 de 31 de marzo, hace que se configure la causal de anulabilidad prevista en el art. 36.II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable al caso de autos de conformidad al art. 74-1 de la L. N° 2492 Cód. Trib., al haber causado indefensión al sujeto pasivo.

VI. Conclusiones.

Que del análisis precedente, se concluye que la AGIT al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2014 de 20 de octubre, que anula obrados hasta el Proveído N° 043/2014 de 31 de marzo, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso administrativo, procediendo de acuerdo a lo previsto en los parág. I y II del art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo y 55 del Reglamento a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicables al presente caso por mandato del art. 74-1 de la L. N° 2492, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 28 a 32, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2014 de 20 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



6

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 18, interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1479/2015 de 10 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 26 a 28, la contestación a la demanda de fs. 69 a 75, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 97 a 98 y de fs. 102 a 103, respectivamente, los antecedentes del proceso, y;

CONSIDERANDO: De la demanda:

I.1 Antecedentes de la Demanda.

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, denuncia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-JR 1479/2015 de 10 agosto, no realizó una correcta interpretación y debida aplicación de la ley, respecto a la solicitud de nulidad de notificación con el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria en Contrabando, presentado a la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional por memorial el 14 de julio y resuelto por Proveído, el 08 de diciembre de 2014, con el cual habría sido notificado mediante Cédula, el 06 de enero de 2015 con vicios que ameritan la nulidad de la actuación de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional.

I.2 Fundamentos de la Demanda.

I.2.1. El demandante refiere que el 14 de julio de 2014 solicitó a la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional la nulidad de la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0002/2009 de 08 de enero de 2009 y con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS GRSCZ-UFIZR-166/2012 de 15 de octubre de 2012 porque no fue notificado personalmente. La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional por Proveído de 08 de diciembre de 2014, dispuso no ha lugar a la nulidad, dando por válida la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0002/2009 de 08 de enero de 2009 en Tablero (en Secretaria) el 22 de diciembre de 2010, otorgando 3 días para formular descargos por escrito y ofrecer pruebas, al amparo del art. 90 de la L. N° 2492 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS GRSCZ-UFIZR-166/2012 de 15 de octubre de 2012 por Edictos de fecha 08/01/2013 y 15/01/2013, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492. Este actuar según el demandante contravendría el art. 33 parág. I de la L. N°. 2341 que obliga a la Administración Pública a notificar a los interesados en las formas previstas por los arts. 83-1, 84 y 85 de la L. N° 2492, sea de manera Personal, por Cédula o por Edictos.

I.2.2. Sostiene que la forma de proceder de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional vulnera el debido proceso, en su elemento al derecho a la defensa y al principio de seguridad Jurídica previsto en el núm. 6 del art. 68 de la L. N° 2492, el principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492 y en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E. y solicita sean enmendados en el marco de las S.C. N° 0136/2003-R de 06 de mayo y 1842/2003-R de 12 de diciembre de 2003.

I.2.3 Sobre la nulidad y anulabilidad previsto en el art. 35-II y 36-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, refiere que éste Tribunal Supremo desarrolló línea jurisprudencial, en sentido que éstas sólo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley, sin embargo, la excepción a ésta regla, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, Reglamento de la L. N° 2341, que dispone la revocación, la anulabilidad del acto cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendida la indefensión como la falta de conocimiento del proceso seguido en su contra, desarrollado en la S.C. N° 1357/2003 de 18 de septiembre.

I.2.4 Petitorio.

Concluye solicitando declarar probada la demanda, revocando totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1479/2015 de 10 de agosto de 2015 y el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0448/2015 de 15 de mayo de 2015 y nulo el proveído de 8 de diciembre de 2014.

I.3 Admisibilidad.

Por Decreto de 21 de octubre de 2015 de fs. 21, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ., y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, contesta negativamente los argumentos de la demanda, que la resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos incongruentes de la demanda, aduciendo que en alzada y en el jerárquico el sujeto pasivo, sostuvo la vulneración al derecho a petición, configuración del silencio

administrativo y nulidad de notificación del proveído de 08 de diciembre de 2014 que respondió la solicitud de nulidad de notificación con el Acta de Intervención de 8 de enero de 2009 y la resolución sancionatoria en Contrabando porque no fue notificado personalmente. En cambio, en la demanda dice no hace mención al supuesto silencio administrativo y a la nulidad de la notificación con el proveído de 08 de diciembre de 2014 y pretende la nulidad de actos administrativos como del acta de intervención y resolución sancionatoria en contrabando, que resulta incongruente con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT, conforme refiere el art. 198-I del Cód. Trib., que establece la forma que deben observar los recursos y la obligación que tiene el recurrente de fundamentar sus agravios y el art. 211-I que prevé la forma en que deben observar las resoluciones de alzada y jerárquico, es decir, deben circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes. Conforme a las S-273-A de 15/11/2012 y la S-0228/2013 de 02 de julio.

Con relación a la notificación, arguye que por el principio de convalidación, toda nulidad de notificación, queda convalidada por el consentimiento, aún en el supuesto caso que falte un elemento, no corresponde la nulidad, cuando el acto aun siendo defectuoso fue consentido por el litigante, ya sea expresa o tácita, expresa cuando el agraviado refiere su falta de intención de reclamar y tácita se opera cuando el agraviado no formula reclamo alguno en la primera oportunidad, dejando precluir su derecho. En ese sentido, la notificación realizada al sujeto pasivo con el Proveído de 08 de diciembre de 2014, se efectuó por Cédula conforme dispone el art. 85 de la L. N° 2492.

En cuanto al memorial de 14 de julio de 2014, sostiene que la administración aduanera se pronunció mediante Proveído de 08 de diciembre de 2014, que dispuso no ha lugar a la solicitud de nulidad de las notificaciones, notificado con el mismo el sujeto pasivo por Cédula, el 06 de enero de 2015, de tal modo refiere que no se contravino el parág. I del art. 17 de la L. N° 2341, tampoco se configuró el silencio administrativo, enunciado por el sujeto pasivo en el recurso de alzada y mencionado por la administración aduanera en la respuesta al recurso de alzada, toda vez que el pronunciamiento fue en cumplimiento al art. 211 del C.T.B., habiendo conocer que la notificación se efectuó dentro del procedimiento establecido en los arts. 83, parág. I, 3 y el 85 de la L. N° 2492, que cumplió su finalidad, de modo tal, que no vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, previstos en los arts. 116, parág. I, 117, parág. I y II y 119 parág. I de la C.P.E.

Con esos argumentos solicita a éste tribunal, no se pronuncie respecto a la nulidad de las notificaciones del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0002/2009 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-176/2012 que al no ser parte de la impugnación en alzada y jerárquico, no puede ser parte de la demanda y que los argumentos expuestos por el demandante han sido desvirtuados en observancia del principio de legalidad que refiere que nadie pueda ser sancionado, sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en el que se respetó los derechos y las garantías establecidas por ley, y en las S.C. N° 347/2012 de 22 de junio y 0776/2011-R de 20 de mayo, referidas al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

II.1 Petitorio.

Con esos argumentos solicita declarar Improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1479/2015 de 10 de agosto.

II.2 Apersonamiento y contestación del tercer Interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada para el caso por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyra Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 26 a 28 como tercero interesado contestó señalando que la administración aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68-8 de la L. N° 2492 del Código Tributario, que establece el derecho del sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al sujeto pasivo en tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en secretaria, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido en su caso. La incomparecencia, no impide la notificación. Que en el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que en ningún momento se negó el derecho a la información, en el caso, se subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de Contrabando, previsto en el art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, sin embargo por efecto del art. 56 de la Ley Financiera de la Gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el Contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFVs, sin aperturar la competencia del Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso, se dispuso la notificación con el acta de intervención, que dio inicio al proceso administrativo por contravención aduanera, no se restringió el acceso a la información y menos se vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del Cód. Trib., por tanto no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

II.2.1 Petitorio.

Concluyen solicitando declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme la validez de la Resolución de Recurso Jerárquico y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-166/2012 de 15 de octubre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia Despachante de Aduana Lomalta S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0002/2009 Lomalta-C-15224 en 08 de enero de 2009 contra José María Urzagasti, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, Silver Heredia y José Pereira, aclarando que los tres últimos fueron implicados durante la investigación por José María Urzagasti, por la presunta comisión del ilícito de contrabando, denunciados ante el Ministerio Público.

Que en mérito a la Resolución de Rechazo de 24 de diciembre de 2009 del Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0002/2009 emitida por el Fiscal de Materia, la administración aduanera, emitió el Informe Legal AN-ULEZR-IL-N° 346/2010 de 30 de septiembre de 2010, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía contravencional aduanera.

En ese orden, el 15 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-166/2012, declarando probada la comisión de Contrabando Contravencional contra Luis Omar Torrelio Villa, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, como (Representante legal de la Agencia Despachante Lomalta S.R.L.,) Silver Heredia, José Pereira, haciendo constar que no existe mercancía comisada, en aplicación a lo establecido en el art. 181-II del Cód. Trib., impuso la multa del 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-N° 02/2009, equivalente a \$us 4.068.- y demás medidas dispuestas en la misma.

En conocimiento extraoficial a decir de Víctor Alberto Urzagasti Fuentes de los actos administrativos en su contra, en 14 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la Nulidad de Notificación respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0002/2009 de 08 de enero de 2009 y Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS GRSCZ-UFIZR-166/2012 de 15 de octubre de 2012, bajo el fundamento que nunca habría sido notificado personalmente, contraviniendo la L. N° 2492.

En respuesta, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por Proveído de 08 de diciembre de 2015 determinó no ha lugar a la nulidad solicitada, porque procedió a la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0002/09 de 08 de enero de 2009 (en Secretaria) el 22/12/2010 en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-166/2012 de 15/01/2012 fue notificado mediante Edictos el 08/01/2013 y el 15/01/2013 en el diario de circulación nacional El Mundo, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492 CTB.

Por memorial de 23 de enero de 2015, subsanado el 09 de febrero, formuló Recurso de Alzada contra el mismo, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0448/2015 de 15 de mayo de 2015, que confirmó el proveído de 08 de diciembre de 2014.

La resolución de recurso de alzada fue impugnada por el recurso jerárquico por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, la AGIT, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1479/2015 de 10 de agosto de 2015 confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0448/2015 de 15 de mayo de 2015, en consecuencia firme y subsistente el Proveído de 08 de diciembre de 2014.

Replica.- El demandante, en concreto se ratifica en que no fue notificado en forma personal con ningún actuado procesal administrativo, conforme al núm. 1 del art. 84 de la L. N° 2492 o 85, lo cual vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso y reitera la nulidad hasta el vicio más antiguo.

Duplica.- Con similares argumentos expuestos en la contestación responde a la réplica arguyendo que la demanda carece de congruencia con relación a los actos impugnados en sede administrativa y solicita declarar improbada la demanda.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 14 de abril de 2016 de fs. 104.

IV. De la Problemática Planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en que la AGIT al emitir la resolución jerárquica no habría realizado una adecuada interpretación de la ley, respecto a la nulidad formulada por memorial presentado el 14 de julio de 2014 de la notificación en Secretaria con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0002/2009 de 08 de enero de 2009 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS GRSCZ-UFIZR-166/2012 de 15 de octubre de 2012, no obstante la claridad de lo sustancial, la parte demandada refiere que tales hechos se constituirían en argumentos nuevos que no habrían sido observados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria en sede administrativa, como fue el silencio administrativo y el derecho a la petición, ante lo cual –dice- los actos administrativos no deben merecer pronunciamiento, argumento de defensa que no resulta cierto, pues el demandante al no haber sido notificado personalmente con los actos administrativos, demandó la nulidad de dicho actuado, porque le causó indefensión y vulnera el debido proceso.

V. Análisis del Problema Jurídico Planteado.

Que por mandato de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso-administrativo, que reviste las características del juicio ordinario de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad de los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir la resolución jerárquica, aspecto éste que acredita haberse agotado la vía administrativa, como exige el art. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ.

En cuanto a la controversia expuesta, de los antecedentes descritos, los fundamentos de la demanda, la contestación y el apersonamiento del tercer interesado, se ingresa a realizar las siguientes consideraciones de orden legal:

V.1 Marco legal aplicable al caso.

El art. 68-6-7 y 10 de la L. N° 2492 (CTB), especifican que constituyen derechos del sujeto pasivo el debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalden los indicios en su contra, a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en éste código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución, y a ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en la Constitución Política del Estado, siendo que, dicho ordenamiento jurídico responde a una necesidad de cumplir lo establecido en las normas como una sociedad organizada, el art. 36-II de la L. N° 2341, concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aplicables supletoriamente a materia tributaria por disposición expresa del art. 201 de la L. N° 3092, Título V del CTB, disponen: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimientos, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público".

El art. 83 (Medios de Notificación)

I. Los actos y actuaciones de la administración tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda:

Personalmente

Por Cédula

Por Edicto

En Secretaría

II. Es nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. Con excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, todas las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos de oficio o a pedido de parte. Siempre por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarias.

El art. 85 (Notificación por Cédula)

Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de vista a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.

Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad, formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito a los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de 18 años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

El art. 115 de la C.P.E. establece: "I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos". II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia, plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones". Por su parte el art. 117- "I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso".

Estas normas han sido desarrolladas ampliamente en la S.C. N° 2801/2010 que señala: "...El estado garantiza el debido al debido proceso y a la defensa; respecto al debido proceso, la amplia jurisprudencia constitucional, indica que es de aplicación inmediata, vinculante a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales. Además este derecho tiene dos connotaciones: la defensa de la que gozan las personas sometidas a un proceso con formalidades específicas, a través de una persona idónea que pueda patrocinarles y defenderles oportunamente y del mismo modo, respecto a quienes se les inicio un proceso en contra, permitiendo que tengan conocimiento y acceso a los actuados e impugnen los mismos en igualdad de condiciones, conforme al procedimiento preestablecido"; por ello, el derecho a la defensa, es inviolable por los particulares o autoridades que impidan o restrinjan su ejercicio.

VI. Conclusiones del caso concreto.

En el marco legal expuesto, de los datos del proceso que tuvo origen en la inconsistencia de datos respecto a la declaración aduanera realizada por la Agencia Despachante de Aduana Lomalta S.R.L., investigación seguida contra el representante legal de la misma, José María Urzagasti Aguilera, durante el cual se incluyó a Víctor Alberto Urzagasti Fuentes a decir de José María Urzagasti, incurriendo presuntamente en la comisión del ilícito de Contrabando, previsto en los incs. a), b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, denunciados ante el Ministerio Público, que previa verificación de los hechos y la cuantía, éste emitió la Resolución de rechazo de la denuncia, disponiendo que el hecho debe seguirse por contravención aduanera en la vía administrativa.

En ese antecedente, la administración aduanera por Auto de 01 de octubre de 2010, cursante de fs. 249 de antecedentes administrativos (anexo 2), ordenó el inicio del proceso administrativo, disponiendo que en aplicación del art. 90 de la 2492, se notifique a Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros con el Acta de Intervención GR-SCZ-UFIZR-0002/2009 de 08 de enero de 2009, con la advertencia que presente descargos en el plazo de 3 días, computables a partir de su legal notificación.

Lo dispuesto en el auto, se materializó por la Procuradora de la Unidad Legal de Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, que procedió a notificar en Secretaría de Gerencia al sujeto pasivo Víctor Alberto Urzagasti Fuentes con el Acta de Intervención GR-SCZ-UFIZR-0002/2009 de 08 de enero de 2009 en 22 de diciembre de 2010 en tablero en gerencia, según consta de la copia poco legible de antecedentes administrativos de fs. 248 del anexo 2.

La diligencia de notificación practicada por la administración aduanera, no condice con la doctrina, que define a la notificación como el acto de hacer conocer a los que están participando de un proceso o procedimiento tributario, de las resoluciones emitidas por el órgano encargado de su sustanciación, también se puede hacer conocer las pretensiones de la otra parte, sobre la cual el otro sujeto debe responder lo que estime conveniente. Asimismo, podemos decir que es la acción y efecto de hacer saber a un litigante o parte interesada en un juicio, cualquiera que sea su índole o a sus representantes y defensores, una resolución judicial u otro acto de procedimiento. Así para el Civilista Couture, es la constancia escrita puesta en los autos, de haberse hecho saber a los litigantes una resolución del juez u otro acto del procedimiento. (Manuel Osorio. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Pág. 650).

Asimismo, los autores Camiragua Ch., José Ramón, en su Libro "De las notificaciones" citando a Carnelutti, nos dice que ella comprende toda actividad dirigida a: poner algo en conocimiento de alguien, por eso resulta que la notificación es el acto por el cual se pone en

conocimiento de las partes o de los terceros una resolución y/o providencia judicial, para que dándose por enterado de ellas, sepa el estado del litigio y pueda utilizar los recursos que contra las mismas sean legales.

Entre las formas de notificación tenemos a la notificación personal y la notificación cedularia, las cuales para que surtan sus efectos y que dicho conocimiento se realice en forma válida, real y efectiva, es necesario que cumpla con su finalidad, que es dar a conocer a las partes o interesados de las resoluciones o providencias dictadas en los procesos, para que los litigantes queden en situación de poder ejercitar de manera oportuna y eficazmente sus derechos en la causa, ya que solo mediante la notificación, la actuación respectiva de la parte, llega a ser existente para la otra parte a la cual se notifica; y, en segundo lugar el acto debe cumplir con los requisitos y formalidades establecidas para cada forma de notificación, materializando así, el derecho de las partes a tomar conocimiento de dicho acto, para impugnarlo o asumir la reacción que más convenga a sus derechos e intereses, cuya inobservancia provocaría indefensión en la parte si no se asegura que ésta tenga conocimiento efectivo del acto procesal, y por ende implicaría una vulneración al debido proceso, en su componente del derecho a la defensa. No obstante, si pese a la inobservancia de las formalidades legales la notificación surte sus efectos, ésta se tiene por válida, lo cual consiste en que la parte se dé por notificada.

De lo anterior se tiene, que la notificación tiene por finalidad hacer conocer de un acto administrativo a la parte que tiene derecho a saber, si ello es así, entonces en el caso de análisis, el actuado realizado por administración aduanera no cumplió con esa finalidad, porque si bien se dispuso su notificación al sujeto pasivo, éste no conoció a través de la notificación de una copia del acta de intervención, omisión que impidió que asuma defensa, porque no se impuso del proceso que se estaba siguiendo en su contra por la administración pública - administración aduanera. En consecuencia, correspondía practicar la notificación de acuerdo a lo establecido en el art. 84-I del CTB, en forma personal y cumpliendo el procedimiento establecido, máxime cuando desde la notificación se abre un periodo de prueba de tres días para que el supuesto contraventor formule sus descargos y ofrezca todas las pruebas con relación a la sindicación de contravención aduanera (art. 168 del CTB), para luego en su caso, recién emitir la Resolución Sancionatoria.

Según la Doctrina y la Jurisprudencia Constitucional, el desconocimiento de un acto administrativo por el sujeto pasivo, vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso, según la S.C. N°1701/2011-R de 21 de octubre, la notificación: "...es necesario que cumpla con su finalidad, que es dar a conocer a las partes o interesados de las resoluciones o providencias dictadas en los procesos, para que los litigantes queden en situación de poder ejercitar de manera oportuna y eficazmente sus derechos en la causa, ya que solo mediante la notificación, la actuación respectiva de la parte llega a ser existente para la otra parte o la cual se notifica; y en segundo lugar el acto debe cumplir con los requisitos y formalidades establecidas para cada forma de notificación, materializando así, el derecho de las partes a tomar conocimiento de dicho acto, para impugnarlo o asumir la reacción que más convenga a sus derechos e intereses, cuya inobservancia provocaría indefensión en la parte si no se asegura que ésta tenga conocimiento efecto del acto procesal, y por ende implicaría una vulneración al debido proceso, en su componente del derecho a la defensa". De esto se entiende que las normas constitucionales y legales buscan que el proceso se encuadre en el debido proceso, en el que se respete el derecho a la defensa que debe asumir el administrado, entendimiento que parecería contrario al precepto del "código tributario en el art. 90 (notificación en secretaria). Los actos administrativos que no requieran notificación personal serán notificados en Secretaria de la administración tributaria, para cuyo fin deberá asistir ante la instancia administrativa que sustancia el trámite, todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido. La diligencia de notificación se hará constar en el expediente correspondiente. La incomparecencia del interesado no impedirá que se practique la diligencia de notificación.

En el caso de Contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa serán notificadas por este medio". Sin embargo, del contenido de esta norma se tiene que la notificación será en secretaria, solamente de aquellos actos que no requieran notificación personal, casos en el que se supondría que el sujeto pasivo conoce del proceso que se sigue en su contra, en tal sentido en cumplimiento de la misma norma, este acude a verificar el tablero de Secretaria todos los miércoles para ver si se notificó con algún actuado, pero si no conoce y la administración aduanera, no ha realizado las diligencias necesarias para dar con el domicilio del presunto autor, que conste en actuados, no es válida la notificación realizada en Secretaria con el acta de intervención, como sucedió en el caso de autos, porque no existe constancia que la administración aduanera hubiese agotado los medios para dar con su domicilio, máxime cuando de antecedentes se tiene que el denunciado Víctor Alberto Urzagasti fue incluido al proceso a decir de otra persona durante la investigación realizada contra la Agencia Despachante Aduanera Lomalta S.R.L., así consta en el acta de intervención. entonces, la administración aduanera, no puede alegar que se cumplió con el debido proceso, que no vulneró el derecho a la defensa e interpretar y aplicar indebidamente el art. 90 del C.T.B. para establecer directamente la culpabilidad del sujeto pasivo, lo cual sin lugar a dudas, vicia de nulidad el proceso, que corresponde ser enmendado por ésta Sala, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta que la administración aduanera proceda a notificar de manera personal al sujeto pasivo con el acta de intervención y cumpliendo las formalidades de ley.

Por lo dispuesto, no corresponde pronunciamiento alguno sobre los demás actos que al disponerse la nulidad, no tienen efecto alguno. Respecto al argumento de la AGIT que señaló que no fueron demandados los actos administrativos; solamente en la vía de aclaración, evidentemente no fueron demandados los actos administrativos, sino la forma de notificación con esos actos administrativos, sobre los cuales la administración aduanera, ARIT y la AGIT no se pronunciaron, sino soslayaron la pretensión clara del sujeto pasivo con argumentos vanos sin dar una respuesta pronta, oportuna y justa, lo cual vulnera derechos y garantías del sujeto pasivo, desconociendo que en materia administrativa rige también el principio de verdad material, previsto en el 180-I de la Norma Fundamental por el que prevalece verdad material antes que lo formal, situación que no se tuvo en cuenta en sede administrativa.

Finalmente, por los fundamentos expuestos, convalidar actos que no tienen base legal como pretende la administración aduanera, estaríamos ante un total abuso y arbitrio que desnaturaliza el Estado Social y Democrático de Derecho que rige en nuestro país, desconocer el procedimiento establecido por ley, lo cual prohíbe cualquiera sea el caso, está prohibido, toda vez que determinar la culpabilidad del administrado, sin previo proceso, sin tener la certeza que éste cometió contravención aduanera, es ilegal, porque para llegar a dicha conclusión debe existir todo un proceso, en el cual, el administrado tenga la oportunidad y pueda asumir defensa, ofreciendo pruebas y haciendo uso de todos los medios legales que la Constitución y la norma le confiere, al amparo de la presunción de inocencia, previsto en los arts. 115-I y II, el

art. 116-I y 117-I y II de la C.P.E. Situación que no sucedió en el caso de autos, que deben ser enmendadas a través de la nulidad de obrados hasta que la Administración Aduanera proceda a la notificación legal con el Acta de Intervención GR-SCZ-UFIZR-0002/2009 de 08 de enero de 2009, reencausando el proceso administrativo en el marco del debido proceso previsto en el art. 115, 116 y 117 de la C.P.E. y el art. 68 del Cód. Trib., de Bolivia.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa., Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 a 781 del CPC, en concordancia con el art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 18, interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes contra la AGIT, revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGI-RJ 1479/2015 de 10 de agosto, la Resolución de Recurso de Alzada ARITY-SCZ/RA 0448/2015, el Proveído de 08 de diciembre de 2014, disponiendo la Nulidad hasta que la Administración Aduanera Regional Santa Cruz notifique al sujeto pasivo con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0002/2009 conforme a ley, debiendo quedar diligencia sentada con todas la formalidades en antecedentes.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

Magistrado Relator: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



7

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 19 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2015 de 10 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 27 a 29, la contestación a la demanda de fs. 53 a 60 vta., los memoriales de réplica y duplica de fs. 82 a 83 vta., y 85-B a 86-B vta.; los antecedentes del proceso, y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, denuncia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-JR 1481/2015 de 10 agosto, no realizó una correcta interpretación y debida aplicación de la ley, respecto a la solicitud de nulidad de notificación con el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria en Contrabando, presentado a la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional por memorial el 14 de julio y resuelto por Proveído, el 08 de diciembre de 2014, con el cual habría sido notificado mediante Cédula, el 06 de enero de 2015 con vicios que ameritan la nulidad de la actuación de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1. El demandante refiere que el 14 de julio de 2014, solicitó a la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional la nulidad de la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0042/2008 de 23 de Octubre y con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 147/2012 de 15 de octubre, porque no fue notificado personalmente. La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional por Proveído de 08 de diciembre de 2014, dispuso no ha lugar a la nulidad, dando por válida la notificación con el acta de intervención en tablero (de Secretaría), otorgando 3 días para formular descargos por escrito y ofrecer pruebas, al amparo del art. 90 de la L. N° 2492 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 147/2012 de 15 de octubre, fue notificada por Edictos de 08/01/2013 y el 15/01/2013, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492. Este actuar según el demandante contravendría el art. 33-I) de la L. N° 2341 que obliga a la administración pública a notificar a los interesados en las formas previstas por los arts. 83.1, 84 y 85 de la L. N° 2492, sea de manera Personal, por cédula o por edictos.

I.2.2. Sostiene que la forma de proceder de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional vulnera el debido proceso, en su elemento al derecho a la defensa y al principio de seguridad Jurídica previsto en el art. 68-6) de la L. N° 2492, el principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492 y en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., y solicita sean enmendados en el marco de las SS.CC. Nos 0136/2003-R de 06 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre de 2003, 1234/2000-R de 21 de diciembre, 128/2001-R, 378/2000-R, 0887/2005-R de 29 de julio.

1.2.3. Sobre la nulidad y anulabilidad previsto en el art. 35-II y 36-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, refiere que éste Tribunal Supremo desarrolló línea jurisprudencial, en sentido que éstas sólo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley, sin embargo, la excepción a ésta regla, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, Reglamento de la L. N° 2341, que dispone la revocación, la anulabilidad del acto cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendida la indefensión como la falta de conocimiento del proceso seguido en su contra, desarrollado en la S.C. N° 1357/2003 de 18 de septiembre.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando declarar probada la demanda, revocando totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2015 de 10 de agosto y el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0454/2015 de 15 de mayo y nulo el proveído de 08 de diciembre de 2014 el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando.

I.4. Admisibilidad.

Por Decreto de 21 de octubre de 2015 de fs. 22, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, por memorial de fs. 53 a 60 vta., contesta negativamente los argumentos de la demanda expresando:

Que la resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos incongruentes de la demanda, aduciendo que en alzada y en el Jerárquico el sujeto pasivo, sostuvo la vulneración al derecho a petición, configuración del silencio administrativo y nulidad de notificación del proveído de 08 de diciembre de 2014 que respondió la solicitud de nulidad de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando porque no fue notificado personalmente. En cambio, en la demanda no hace mención al supuesto silencio administrativo y a la nulidad de la notificación con el proveído de 08 de diciembre de 2014 y pretende la nulidad de actos administrativos como del acta de intervención y resolución sancionatoria en contrabando, que resulta incongruente con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT, conforme refiere el art. 198-I del Cód. Trib., que establece la forma que deben observar los recursos y la obligación que tiene el recurrente de fundamentar sus agravios y el art. 211-1 de la citada norma, que prevé la forma en que deben observar las resoluciones de alzada y jerárquico, es decir, deben circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes. Conforme a las SS.CC. Nos. 273-A de 15/11/2012 de Sala Plena y la 0228/2013 de 02 de julio.

Con relación a la notificación, arguye que por el principio de convalidación, toda nulidad de notificación, queda convalidada por el consentimiento, aún en el supuesto caso que falte un elemento, no corresponde la nulidad, cuando el acto aun siendo defectuoso fue consentido por el litigante, ya sea expresa o tácita, expresa cuando el agraviado refiere su falta de intención de reclamar y tácita se opera cuando el agraviado no formula reclamo alguno en la primera oportunidad, dejando precluir su derecho. En ese sentido, la notificación realizada al sujeto pasivo con el Proveído de 08 de diciembre de 2014, se efectuó por Cédula conforme dispone el art. 85 de la L. N° 2492.

En cuanto al memorial de 14 de julio de 2014, sostiene que la administración aduanera se pronunció mediante Proveído de 08 de diciembre de 2014, que dispuso no ha lugar a la solicitud de nulidad de las notificaciones, notificado con el mismo el sujeto pasivo por Cédula, el 06 de enero de 2015, de tal modo refiere que no se contravino el del art. 17-I de la L. N° 2341, tampoco se configuró el silencio administrativo, enunciado por el sujeto pasivo en el recurso de alzada y mencionado por la administración aduanera en la respuesta al recurso de alzada, toda vez que el pronunciamiento fue en cumplimiento al art. 211 del CTB., habiendo conocer que la notificación se efectuó dentro del procedimiento establecido en los arts. 83-I-3 y el 85 de la L. N° 2492, que cumplió su finalidad, de modo tal, que no vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, previstos en los arts. 116-I, 117-I-II y 119-I de la C.P.E.

Con esos argumentos solicita a éste tribunal, no se pronuncie respecto a la nulidad de las notificaciones del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando que al no ser parte de la impugnación en alzada y jerárquico, no puede ser parte de la demanda y que los argumentos expuestos por el demandante han sido desvirtuados en observancia del principio de legalidad que refiere que nadie pueda ser sancionado, sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en el que se respetó los derechos y las garantías establecidas por ley, y en las SS.CC. Nos. 347/2012 de 22 de junio y 0776/2011-R de 20 de mayo, referidas al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

II. Petitorio.

Con esos argumentos solicita declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1481/2015 de 10 de agosto.

III. De los argumentos del tercero interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyana Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 27 a 29 como tercero interesado, responden respecto de la nulidad de notificaciones; sobre la falta de actuados que preceden la notificación por edictos; sobre la impugnación del silencio administrativo; y, sobre la vulneración del debido proceso.

Señalan que la administración aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68-8) de la L. N° 2492 del CTB, que establece el derecho del Sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al Sujeto Pasivo en Tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en secretaria, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido en su caso. La inconcurrencia, no impide la notificación. Que en el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que, en ningún momento se negó el derecho a la información, en el caso, se subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de Contrabando, previsto en el art. 181 del CTB; sin embargo, por efecto del art. 56 de la Ley Financiera de la Gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFVs, sin aperturar la competencia del Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso, se dispuso la notificación con el acta de intervención, que dio inicio al proceso administrativo por contravención aduanera, no se restringió el acceso a la información y menos se vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del CTB, por tanto no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

III.1. Petitorio.

Concluyen, solicitando declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme la validez de la Resolución de Recurso Jerárquico y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 147/2012 de 15 de octubre y el Proveído de ejecución tributaria AN-ULEZR-PET 377/2014 de 30 de septiembre.

IV. De la competencia de este tribunal.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere recurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Código Procesal Civil), que señala: "De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieron lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia Despachante de Aduana Lomalta S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0042/2008 en 23 de octubre, contra Víctor Alberto Urzagasti, entre otros, aclarando que los tres últimos fueron implicados durante la investigación por José María Urzagasti, por la presunta comisión del ilícito de contrabando, denunciados ante el Ministerio Público.

Que en mérito a la Resolución de Rechazo de 17 de diciembre de 2009 del Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0042/2008 emitida por el Fiscal de Materia, la Administración Aduanera, se emitió el Informe Legal AN-ULEZR-IL-No 360/2010 de 04 de octubre de 2010, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía Contravencional Aduanera.

En ese orden, la Gerencia Regional Santa Cruz de la ANB emitió el proveído de 01 de octubre del 2010, por el que ordenó el inicio del correspondiente proceso administrativo debiendo aplicarse lo establecido por el art. 90 del CTB, y se realice la notificación entre otros al demandante con el acta de intervención y el presente decreto, otorgándosele un plazo de 3 días computables a partir de su notificación legal formule por escrito sus descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan su derecho. Que fue notificada en tablero en secretaria el 16 de febrero de 2011.

Que el 15 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-147/2012, declarando probada la comisión de contrabando contravencional contra José Luis Robles Justiniano, Víctor Alberto Urzagasti, José María Urzagasti Aguilera, como (Representante legal de la Agencia Despachante Lomalta S.R.L.), Silver Heredia, José Pereira, haciendo constar que no existe mercancía comisada, en aplicación a lo establecido en el art. 181-II del Cód. Trib., impuso la multa del 100% del valor de la mercancía descrito en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-N° 0042/2008, equivalente a \$us 27.232.- y demás medidas dispuestas en la misma. Que fue notificado mediante edictos de 08/01/2013 y 15/01/2013.

En conocimiento extraoficial a decir de Víctor Alberto Urzagasti Fuentes de los actos administrativos en su contra, en 14 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la Nulidad de Notificación respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0042/2008 de 23 de octubre y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 147/2012 de 15 de octubre, bajo el fundamento que nunca habría sido notificado personalmente, contraviniendo la L. N° 2492.

En respuesta, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por Proveído de 08 de diciembre de 2014 determinó no ha lugar a la nulidad solicitada, porque procedió a la notificación con el acta de intervención (en Secretaria) el 16 de febrero de 2011 en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 y con la resolución sancionatoria en contrabando, fue notificado mediante Edictos el 08 de enero de 2013 y el quince de enero de 2013 en el diario de circulación nacional El Mundo, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492 CTB.

Por memorial de 23 de enero de 2015 el sujeto pasivo, formuló recurso de alzada, mismo que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por Resolución ARIT- SCZ/RA 0454/2015 de 15 de mayo, confirmando el proveído de 08 de diciembre del 2014.

La resolución de recurso de alzada fue impugnada mediante recurso jerárquico por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, siendo resuelta por la AGIT, por Resolución AGIT-RJ 1481/2015 de 10 de agosto, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0454/2015 de 15 de mayo, en consecuencia se mantiene firme y subsistente el proveído de 08 de diciembre de 2014.

Que por memorial de fs. 82 a 83 vta., el demandante presenta réplica, en concreto se ratifica en que no fue notificado en forma personal con ningún actuado procesal administrativo, conforme al art. 84-1 de la L. N° 2492, lo cual vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso aspectos que no fueron valorados tanto en la instancia de alzada como en el Jerárquico.

Que por memorial de fs. 85-B a 86 vta., la autoridad demandada presenta duplica, con similares argumentos expuestos en la contestación responde a la réplica arguyendo que la demanda carece de congruencia con relación a los actos impugnados en sede administrativa y solicita declarar improbadamente la demanda.

Concluido, el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 13 de abril de 2016 de fs. 87.

V. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) La Administración Aduanera habría llevado adelante un proceso sumario contravencional en total vulneración a sus derechos, habiéndose realizado el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0042/2008 de 23 de octubre y emitido la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 147/2012 de 15 de octubre, actuados con los que nunca fue notificado en forma personal y que por lo tanto son nulos, por contravenir las disposiciones establecidas en el CTB en sus arts. 83.1 y 84, vulnerando su legítimo derecho a la defensa y principio del debido proceso tutelados por la CPE. 2) Que durante todo el procedimiento se transgredió el principio fundamental al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento, siendo que su derecho a la defensa debió haber sido con acceso a los actuados, en igualdad de condiciones.

VI. Análisis del problema jurídico planteado

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.1. En referencia a la falta de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando.

Al respecto se tiene que, la autoridad Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por auto de 01 de octubre de 2010, ante la resolución de rechazo del fiscal, dentro de las investigaciones iniciadas a través de la tal intervención, dispone el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando, ordena el inicio del proceso administrativo, dictamina la notificación entre otros a Urzagasti Víctor Alberto, con el acta de intervención y su decreto, para que en plazo de 3 días a partir de su notificación, formule por escrito sus descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho como se evidencia a fs. 341 del anexo 2.

Por diligencia de notificación en tablero de 16 de febrero del 2011, la Gerencia regional Santa Cruz, notificó en tablero a Víctor A. Urzagasti entre otros sujetos pasivos, con el acta de intervención y su proveído, del que se observa como testigo de actuación al señor Justo Mamani Riveros, signada en la parte final de la actuación, empero; en su rúbrica simplemente lleva la leyenda testigo de actuación CI 5985814 LP., aspecto que le quita su validez al no identificar si se trata de la misma persona, más aun tratándose de un acto de tan importante trascendencia, porque otorga plazo para que este derecho, formule descargos y las pruebas para asumir defensa, dentro de la sustanciación de un debido proceso en igualdad de condiciones.

Asimismo, tampoco se consignó el segundo apellido en el proveído y en la diligencia de notificación del sujeto pasivo, por lo mismo, no existe individualización, careciendo de defectos formales para su validez, como se evidencia de fs. 340 y 341 del anexo referido, aspecto que vulnera el art. 83-II del CTB, al no ajustarse a las formas del que deben de estar revestidas para su validez.

Que de fs. 320 a 323 del mismo anexo, cursa la resolución sancionatoria en contrabando de 15 de octubre de 2012, por el que la Gerencia Regional Santa Cruz resuelve declarar probada la comisión de contrabando contravencional, contra varios sujetos pasivos, entre otros, a Víctor Alberto Urzagasti, resolución que indica tomando en cuenta que no existe mercancía comisada en aplicación del art. 181-II del CTB, impone la sanción de 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención equivalente a \$us 27.232.- dispone que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema. Por otro lado establece que en coordinación con el Control Operativo Aduanero, Policía y Fuerzas Armadas, dispone la captura del vehículo descrito en el acta de intervención. Pone en conocimiento a la unidad de servicios al operador de la Aduana Nacional para efectos de control y seguimiento relacionados con el ejercicio de actividad de la Agencia despachante de la aduana Lomalta S.R.L. Instruye la ejecución tributaria. Otorga al sujeto pasivo 20 días

para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario conforme se evidencia de fs. 320 a 323 del anexo 2.

Este acto por su contenido al imponer la sanción de 100%; al disponer que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema; estableciendo que en coordinación con el control operativo aduanero, policía y fuerzas armadas disponiendo la captura del vehículo; instruyendo la ejecución tributaria, y; otorgando al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario, conlleva trascendencia vital por los derechos que dispone, por lo mismo la comunicación debe de estar revestida de todas las formalidades legales para su validez, inclusive interpretando las normas infraconstitucionales desde y conforme a la Constitución y al Bloque de Constitucionalidad que es la esencia del Estado de Derecho Constitucional que tomo forma el estado Boliviano.

De la revisión de obrados se tiene que, en 08 y 15 de enero de 2013, se procedió a notificar mediante edictos en el periódico El Mundo, empero; no se consigna el apellido materno del sujeto pasivo, en la resolución sancionatoria en contrabando, así como en los edictos, por lo mismo no se encuentra individualizado, por lo que carece de requisitos formales para su validez. Asimismo, no existe avisos de visita, representación para concluir en una notificación mediante cédula, o procedimiento alguno que dieran lugar a la notificación mediante edicto, recayendo en el incumplimiento de los requisitos que otorgan su validez a la diligencia que exige el art. 85 del CTB; la CPE y las normas del bloque de constitucionalidad.

Que el debido proceso es un derecho-garantía-principio, está establecido y consagrado en la Constitución Política del Estado en su art. 115-II, que determina: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", la Ley Fundamental tiene una aplicación preferencial a las demás normas, de conformidad al art. 410-II al disponer: "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", de esta manera, el art. 117-I establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...", bajo estos preceptos la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 05 de junio, refirió: "el alcance del debido proceso garantizado por la Constitución Política del Estado, señalando que: '...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea.'" En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional al no haberse otorgado dichos parámetros.

Ahora bien, la importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo, no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, respetando los principios procesales de publicidad, inmediatez; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, entre otros, derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna incluso en sede administrativa, estos mandatos de optimización constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes, sin embargo, en el caso en análisis no se tomó medidas para garantizar la igualdad del sujeto pasivo.

El debido proceso es el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomode a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, exegesis a la que se encuentran obligados los jueces como garantes efectivos de materializar el debido proceso al tratarse de un derecho humano, es un fin y función del Estado.

Se entiende que, el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica, con este entendimiento uno de los parámetros principales para un debido proceso es la defensa, y el conocimiento del sujeto pasivo del inicio de un proceso en su contra, en este caso, el conocimiento del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, por parte del hoy demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes; no puede presumirse que el asumió defensa, por el contenido y magnitud, relevancia que implican dichos actos, para considerarse que estuvo en igualdad de condiciones presentando sus descargos; la Administración Aduanera en el marco de sus competencias, tenía la obligación de que los actos y las diligencias cuenten con la individualización y estén revestidos de los requisitos para su validez, no es lógico, menos razonable que el mismo Estado instrumente sus actos en contrasentido de sus funciones y fin.

En ese sentido, la S.C. N° 0281/2010-R de 07 de junio, ha complementado el entendimiento, al establecer: "Como se puede advertir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece claramente que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente...". Razonamiento que a su vez fue reiterado en la S.C.P. N° 0169/2012 de 14 de mayo, por lo mismo el debido proceso debe de sustanciarse no solo en su faceta vertical, sino al contrario en su faceta horizontal en todo proceso, incluso en área administrativa, garantizando su sustanciación, interpretando la ley desde y conforme a la constitución y las normas del bloque de constitucionalidad, en cumplimiento de las obligaciones internacionales que el Estado asumió ante la comunidad internacional, garantizando a través de sus jueces e instancias administrativas su cumplimiento.

Asimismo la S.C. N° 0981/2010-R de 17 de agosto, con relación a su triple dimensión y a los elementos que lo integran en consonancia con los tratados internacionales ha señalado: "En el ámbito normativo, el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión, pues por una parte, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa

Rica art. 8 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos art. 14, que conforme al art. 410-II de la Constitución Política del Estado vigente, forman parte del bloque de constitucionalidad, y también se establece como un derecho en el art. 115-II; por otra, al mismo tiempo en el ámbito constitucional, se le reconoce como derecho fundamental y como garantía jurisdiccional: configuración jurídica contemplada por el art. 16 de la C.P.E., abrogada, que se ha mantenido y precisado en el art. 117-I) de la C.P.E. que dispone: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso"; en ese sentido, se vulnera la garantía-principio-derecho del sujeto pasivo.

De lo que se infiere que, la notificación en tablero con el acta de intervención y su proveído carece de requisitos para su validez, y ante la inexistencia individualización del sujeto pasivo, del testigo de actuación, en razón a su contenido, alcance y determinación del acto, no puede soslayarse como perfectible, aspecto que debieron ser observados por la autoridad regional y las instancias de la AIT.

Que ante la inexistencia de avisos de visita, y la respectiva representación, para concluir en una notificación por cedula y/o procedimiento alguno que diere lugar a la notificación por edicto con la resolución sancionatoria en contrabando, dicha diligencia no puede ser considerada válida dentro de un estado de derecho que tiene como fin y función a través de sus jueces e instancias administrativas la materialización del derecho sustancial que resulta ser el fin en sí mismo; que el derecho adjetivo constituye un medio para alcanzar el primero, consagrando la esencia del estado constitucional de derecho, dando cumplimiento a su función de garante efectivo, incluso bajo la sanción de activarse la acción de repetición por los daños causados a los responsables.

Por lo que la acusación realizada por el demandante resulta evidente, la autoridad regional y las instancias de la AIT, no obraron de forma correcta, y las notificaciones realizadas carecen de validez por los fundamentos expuestos.

VI.1.2. Con referencia a que durante todo el procedimiento se transgredió el debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con la resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien a momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de Derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la Ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 08 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe impugnarlo; como ejemplo citamos, el Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24.11.2006; siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26 de septiembre de 2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones.

En ese marco, el tratadista Eduardo Couture en su obra Fundamentos de Derecho Procesal Civil, afirmó que: "frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho". Finalmente, el principio de protección, establece que la nulidad solo puede hacerse valer cuando a consecuencia de ella quedan indefensos los intereses del litigante en este caso del sujeto pasivo, ese ataque a su derecho, quien reclamo en sede administrativa y las dos instancias de AIT, sin embargo no realizaron una correcta interpretación.

La indefensión, de acuerdo con lo que expresa Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, "Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte, en un juicio que lo afecta. Esa indefensión vulnera el principio de inviolabilidad de la defensa, que suele representar una garantía constitucional."

A mayor abundamiento, continuando con lo expresado en el acápite precedente, Víctor De Santo, en su obra, "Nulidades Procesales", segunda edición, pág. 53, en relación con la invocación del perjuicio, manifiesta: "La nulidad procesal requiere un perjuicio concreto para alguna de las partes, porque cuando se adopta en el solo interés del formal cumplimiento de la ley importa un manifiesto exceso de ritual no compatible con el buen servicio de justicia. (...) Quien intenta la nulidad de un acto procesal debe expresar el perjuicio sufrido, ya que es preciso que la irregularidad haya colocado a la parte en estado de indefensión, pero de una indefensión real." Por el contenido de lo dispuesto tanto, en el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, se causó un perjuicio irreparable al sujeto pasivo, con la notificación y su falta de requisitos para su validez, que no pueden darse por bien hecho dentro un estado Constitucional de derecho.

El rol del juez en el proceso aduanero en el Estado Constitucional de Derecho por mandato imperativo del art. 180-I de C.P.E., extensible a sede administrativa y las instancias de la AIT, tenían el deber de administrar justicia previendo los principios procesales entre otros el de: debido proceso, legalidad, celeridad, eficacia, eficiencia, inmediatez, verdad material, sustentados en valores axiomáticos contenidos en el art. 8-II de la norma suprema. Es ahí donde cobra mayor relevancia y trascendencia, los derechos por ende no solo debieron tomar en cuenta las normas infra constitucionales, sino, los principios procesales que buscan la materialización del derecho sustantivo o material invocado por el sujeto pasivo, que obligaba a los juzgadores a buscar la prevalencia de la verdad material sobre la formal; al interpretar la ley procesal.

Por lo mismo, debieron tener en cuenta que el objeto del proceso es la efectividad de los derechos reconocidos por la ley. En caso de duda debieron atender a los principios constitucionales y los de la norma adjetiva que regula la materia; sobre los principios generales del derecho procesal, el tratadista Eduardo Couture, al respecto refirió: 'Al hombre sediento de justicia hay que darle una respuesta, respuesta que en un Estado Democrático de Derecho Constitucional debe guardar relación con los derechos y las garantías establecidas en la Constitución, las Leyes y los Tratados Internacionales'.

Los juzgadores de sede administrativa y las instancias de la AIT, tenían el deber de resolver la causa sometida a su conocimiento velando por el cumplimiento del fin esencial del proceso que es la materialización del derecho sustancial sobre el formal, en su rol de verdadero activista y defensor de los derechos y las garantías constitucionales del sujeto pasivo; exige del Estado a través de los jueces e instancias administrativas, protección especial y reforzada, para materializar y efectivizar el derecho material que denunció el ahora demandante, donde se dilucidaban derechos al debido proceso y a la defensa. Cuyo procedimiento se constituye en el medio para concretar el fin, que en última instancia es la realización del derecho sustantivo, resolviendo el conflicto, restituyendo la paz y armonía social. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que, al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 19 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la AGIT; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1481/2015 de 10 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ/RA 0454/2015 de 15 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 147/2012 de 15 de octubre y la providencia de 08 de diciembre del 2014; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0042/2008 de 23 de octubre; para que la administración aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



8

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnaciones tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 18 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1480/2015 de 10 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 26 a 28, la contestación a la demanda de fs. 52 a 59, los memoriales de réplica y duplica de fs. 81 a 82 vta., y 86 a 87 vta.; los antecedentes del proceso, y

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, denuncia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-JR 1480/2015 de 10 de agosto, no realizó una correcta interpretación y debida aplicación de la ley, respecto a la solicitud de nulidad de notificación con el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria en Contrabando, presentado a la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional por memorial el 14 de julio y resuelto por Proveído, el 08 de diciembre de 2014, con el cual habría sido notificado mediante cédula, el 06 de enero de 2015 con vicios que ameritan la nulidad de la actuación de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1. El demandante refiere que el 14 de julio de 2014, solicitó a la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional la nulidad de la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0039/2008 de 17 de Octubre y con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 159/2012 de 15 de octubre, porque no fue notificado personalmente. La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional por Proveído de 08 de diciembre de 2014, dispuso no ha lugar a la nulidad, dando por válida la notificación con el Acta de Intervención en Tablero (en Secretaria) el 22 de diciembre de 2010, otorgando 3 días para formular descargos por escrito y ofrecer pruebas, al amparo del art. 90 de la L. N° 2492 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 159/2012 de 15 de octubre por Edictos de 15 de enero de 2013, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492. Este actuar según el demandante contravendría el art. 33-I) de la L. N° 2341 que obliga a la administración pública a notificar a los interesados en las formas previstas por los arts. 83-1), 84 y 85 de la L. N° 2492, sea de manera personal, por cédula o por edictos.

1.2.2. Sostiene que la forma de proceder de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional vulnera el debido proceso, en su elemento al derecho a la defensa y al principio de seguridad Jurídica previsto en el art. 68-6) de la L. N° 2492, el principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492 y en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E. y solicita sean enmendados en el marco de las SS.CC. Nos.. 0136/2003-R de 06 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre de 2003, 1234/2000-R de 21 de diciembre, 128/2001-R, 378/2000-R, 0887/2005-R de 29 de julio.

1.2.3. Sobre la nulidad y anulabilidad previsto en el art. 35-II y 36-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, refiere que éste Tribunal Supremo desarrolló línea jurisprudencial, en sentido que éstas sólo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley, sin embargo, la excepción a ésta regla, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, Reglamento de la L. N° 2341, que dispone la revocación, la anulabilidad del acto cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendida la indefensión como la falta de conocimiento del proceso seguido en su contra, desarrollado en la S.C. N° 1357/2003 de 18 de septiembre.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando declarar probada la demanda, revocando totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1480/2015 de 10 de agosto y el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0451/2015 de 15 de mayo y nulo el proveído de 08 de diciembre de 2014 el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando.

I.4. Admisibilidad.

Por Decreto de 21 de octubre de 2015 de fs. 21, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2.2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, por memorial de fs. 52 a 59 contesta negativamente los argumentos de la demanda expresando:

Que la resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos incongruentes de la demanda, aduciendo que en alzada y en el Jerárquico el sujeto pasivo, sostuvo la vulneración al derecho a petición, configuración del silencio administrativo y nulidad de notificación del proveído de 08 de diciembre de 2014 que respondió la solicitud de nulidad de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando porque no fue notificado personalmente. En cambio, en la demanda no hace mención al supuesto silencio administrativo y a la nulidad de la notificación con el proveído de 08 de diciembre de 2014 y pretende la nulidad de actos administrativos como del acta de intervención y resolución sancionatoria en contrabando, que resulta incongruente con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT, conforme refiere el art. 198-I del Cód. Trib., que establece la forma que deben observar los recursos y la obligación que tiene el recurrente de fundamentar sus agravios y el art. 211-1 de la citada norma, que prevé la forma en que deben observar las resoluciones de alzada y jerárquico, es decir, deben circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes. Conforme a las Sentencias N° 273-A de 15/11/2012 de Sala Plena y la 0228/2013 de 02 de julio.

Con relación a la notificación, arguye que por el principio de convalidación, toda nulidad de notificación, queda convalidada por el consentimiento, aún en el supuesto caso que falte un elemento, no corresponde la nulidad, cuando el acto aun siendo defectuoso fue consentido por el litigante, ya sea expresa o tácita, expresa cuando el agraviado refiere su falta de intención de reclamar y tácita se opera cuando el agraviado no formula reclamo alguno en la primera oportunidad, dejando precluir su derecho. En ese sentido, la notificación realizada al sujeto pasivo con el Proveído de 08 de diciembre de 2014, se efectuó por Cédula conforme dispone el art. 85 de la L. N° 2492.

En cuanto al memorial de 14 de julio de 2014, sostiene que la administración aduanera se pronunció mediante Proveído de 08 de diciembre de 2014, que dispuso no ha lugar a la solicitud de nulidad de las notificaciones, notificado con el mismo el sujeto pasivo por Cédula, el 06 de enero de 2015, de tal modo refiere que no se contravino el del art. 17-I) de la L. N° 2341, tampoco se configuró el silencio administrativo, enunciado por el sujeto pasivo en el recurso de alzada y mencionado por la Administración aduanera en la respuesta al recurso de alzada, toda vez que el pronunciamiento fue en cumplimiento al art. 211 del CTB., habiendo conocer que la notificación se efectuó dentro del procedimiento establecido en los arts. 83-I-3 y el 85 de la L. N° 2492, que cumplió su finalidad, de modo tal, que no vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, previstos en los arts. 116-I, 117-I-II y 119-I de la C.P.E.

Con esos argumentos solicita a éste tribunal, no se pronuncie respecto a la nulidad de las notificaciones del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando que al no ser parte de la impugnación en alzada y jerárquico, no puede ser parte de la demanda y que los argumentos expuestos por el demandante han sido desvirtuados en observancia del principio de legalidad que refiere que nadie pueda ser sancionado, sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en el que se respetó los derechos y las garantías establecidas por ley, y en las SS.CC. Nos. 347/2012 de 22 de junio y 0776/2011-R de 20 de mayo, referidas al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

II. Petitorio.

Con esos argumentos solicita declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1480/2015 de 10 de agosto.

III. De los argumentos del tercero interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyra Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 26 a 28 como tercero interesado, responden respecto de la nulidad de notificaciones; sobre la falta de actuados que preceden la notificación por edictos; sobre la impugnación del silencio administrativo; y, sobre la vulneración del debido proceso.

Señalan que la administración aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68-8) de la L. N° 2492 del CTB, que establece el derecho del Sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al sujeto pasivo en tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en Secretaría, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido en su caso. La incomparecencia, no impide la notificación. Que en el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que, en ningún momento se negó el derecho a la información, en el caso, se subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de contrabando, previsto en el art. 181 del CTB; sin embargo, por efecto del art. 56 de la Ley Financial de la gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el Contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFVs, sin aperturar la competencia del Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso, se dispuso la notificación con el acta de intervención, que dio inicio al proceso administrativo por contravención aduanera, no se restringió el acceso a la información y menos se vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del CTB, por tanto no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

III.1. Petitorio.

Concluyen, solicitando declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme la validez de la Resolución de Recurso Jerárquico y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS- 159/2012 de 15 de octubre.

IV. De la competencia de este tribunal.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere recurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Código Procesal Civil), que señala: "De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieren lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia Despachante de Aduana LOMALTA S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0039/2008 en 17 de octubre, contra Víctor Alberto Urzagasti, entre otros, aclarando que los tres últimos fueron implicados durante la investigación por José María Urzagasti, por la presunta comisión del ilícito de contrabando, denunciados ante el Ministerio Público.

Que en mérito a la Resolución de Rechazo de 15 de diciembre de 2009 del Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0039/2008 emitida por el fiscal de materia, la administración aduanera, emitió el Informe Legal AN-ULEZR-IL- N° 352/2010 de 04 de octubre de 2010, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía Contravencional Aduanera.

En ese orden, el 15 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN- ULEZR-RS-159/2012, declarando probada la comisión de Contrabando Contravencional contra Luis Fernando Viruez Vargas, José María Urzagasti Aguilera, como (Representante legal de la Agencia Despachante Lomalta S.R.L.), Víctor Alberto Urzagasti, Silver Heredia, José Pereira, haciendo constar que no existe mercancía comisada, en aplicación a lo establecido en el art. 181-II) del Cód. Trib., impuso la multa del 100% del valor de la mercancía descrito en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-N° 0039/2008, equivalente a \$us 18.500.- y demás medidas dispuestas en la misma.

En conocimiento extraoficial a decir de Víctor Alberto Urzagasti Fuentes de los actos administrativos en su contra, en 14 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la Nulidad de Notificación respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0039/2008 de 17 de octubre y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 159/2012 de 15 de octubre, bajo el fundamento que nunca habría sido notificado personalmente, contraviniendo la L. N° 2492.

En respuesta, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por Proveído de 08 de diciembre de 2014 determinó no ha lugar a la nulidad solicitada, porque procedió a la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0039/2008 de 17 de octubre (en Secretaría) el 16/02/2011 en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 159/2012 de 15 de octubre, fue notificado mediante Edictos el 08 de enero de 2013 y el 15 de enero de 2013 en el diario de circulación nacional El Mundo, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492 CTB.

Por memorial de 23 de enero de 2015 el sujeto pasivo, formuló recurso de alzada, mismo que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por Resolución ARIT- SCZ/RA 0451/2015 de 15 de mayo, confirmando el proveído de 08 de diciembre del 2014.

La resolución de recurso de alzada fue impugnada mediante Recurso Jerárquico por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, siendo resuelta por la AGIT, por Resolución AGIT-RJ 1480/2015 de 10 de agosto, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0451/2015 de 15 de mayo, en consecuencia se mantiene firme y subsistente el proveído de 08 de diciembre de 2014.

Que por memorial de fs. 81 a 82 vta., el demandante presenta réplica, en concreto se ratifica en que no fue notificado en forma personal con ningún actuado procesal administrativo, conforme al art. 84-1 de la L. N° 2492, lo cual vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso aspectos que no fueron valorados tanto en la instancia de alzada como en el Jerárquico.

Que por memorial de fs. 86 a 87 vta., la autoridad demandada presenta duplica, con similares argumentos expuestos en la contestación responde a la réplica arguyendo que la demanda carece de congruencia con relación a los actos impugnados en sede administrativa y solicita declarar improbadamente la demanda.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 13 de abril de 2016 de fs. 88.

V. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) La administración aduanera habría llevado adelante un proceso sumario contravencional en total vulneración a sus derechos, habiéndose realizado el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0039/2008 de 17 de octubre y emitido que la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 159/2012 de 15 de octubre, actuados con los que nunca fue notificado en forma personal y que por lo tanto son nulos, por contravenir las disposiciones establecidas en el CTB en sus arts. 83.1 y 84,

vulnerando su legítimo derecho a la defensa y principio del debido proceso tutelados por la C.P.E. 2). Que durante todo el procedimiento se transgredió el principio fundamental al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento, siendo que su derecho a la defensa debió haber sido con acceso a los actuados, en igualdad de condiciones

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.1. En referencia a la falta de notificación con el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria de Contrabando.

Al respecto se tiene que, la autoridad Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por auto de 01 de octubre de 2010, ante la resolución de rechazo del fiscal, dentro de las investigaciones iniciadas a través de la tal intervención, dispone el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando, ordena el inicio del proceso administrativo, dictamina la notificación entre otros a Urzagasti Víctor Alberto, con el acta de intervención y su decreto, para que en plazo de 3 días a partir de su notificación, formule por escrito sus descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho como se evidencia a fs. 252 del anexo 2.

Por diligencia de notificación en tablero de 16 de febrero del 2011, la Gerencia regional Santa Cruz, notificó en tablero a Víctor A. Urzagasti entre otros sujetos pasivos, con el acta de intervención y su proveído, del que se observa como testigo de actuación al señor Justo Mamani Riveros, signada en la parte final de la actuación, empero; en su rúbrica simplemente lleva la leyenda testigo de actuación C1 5985814 L.P., aspecto que le quita su validez al no identificar si se trata de la misma persona, más aun tratándose de un acto de tan importante trascendencia, porque otorga plazo para que este derecho, formule descargos y las pruebas para asumir defensa, dentro de la sustanciación de un debido proceso en igualdad de condiciones.

Asimismo, tampoco se consignó el segundo apellido en el proveído y en la diligencia de notificación del sujeto pasivo, por lo mismo, no existe individualización, careciendo de defectos formales para su validez, como se evidencia a fs. 251 y 233 del anexo referido, aspecto que vulnera el art. 83-II del CTB, al no ajustarse a las formas del que deben de estar revestidas para su validez.

Que de fs. 209 a 211 del mismo anexo, cursa la resolución sancionatoria en contrabando de fecha 15 de octubre de 2012, por el que la gerencia regional Santa Cruz resuelve declarar probada la comisión de contrabando contravencional, contra varios sujetos pasivos, entre otros, a Víctor Alberto Urzagasti, resolución que indica tomando en cuenta que no existe mercancía comisada en aplicación del art. 181-II del CTB, impone la sanción de 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención equivalente a \$us 18.500, dispone que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema. Por otro lado establece que en coordinación con el Control Operativo Aduanero, Policía y Fuerzas Armadas, dispone la captura del vehículo descrito en el acta de intervención. Pone en conocimiento a la unidad de servicios al operador de la Aduana Nacional para efectos de control y seguimiento relacionados con el ejercicio de actividad de la agencia despachante de la aduana Lomalta SRL. Instruye la ejecución tributaria. Otorga al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario conforme se evidencia de fs. 209 a 212 del anexo 2.

Este acto por su contenido al imponer la sanción de 100%; al disponer que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema; estableciendo que en coordinación con el control operativo aduanero, policía y fuerzas armadas disponiendo la captura del vehículo; instruyendo la ejecución tributaria, y; otorgando al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario, conlleva trascendencia vital por los derechos que dispone, por lo mismo la comunicación debe de estar revestida de todas las formalidades legales para su validez, inclusive interpretando las normas infraconstitucionales desde y conforme a la Constitución y al Bloque de Constitucionalidad que es la esencia del Estado de Derecho Constitucional que tomo forma el estado Boliviano.

De la revisión de obrados se tiene que, en 15 enero de 2013, se procedió a notificar mediante edictos en el periódico El Mundo, empero; no se consigna el apellido materno del sujeto pasivo, en la resolución sancionatoria en contrabando, así como en los edictos, por lo mismo no se encuentra individualizado, por lo que carece de requisitos formales para su validez. Asimismo, no existe avisos de visita, representación para concluir en una notificación mediante cédula, o procedimiento alguno que dieren lugar a la notificación mediante edicto, recayendo en el incumplimiento de los requisitos que otorgan su validez a la diligencia que exige el art. 85 del CTB; la C.P.E., y las normas del bloque de constitucionalidad.

Que el debido proceso es un derecho-garantía-principio, está establecido y consagrado en la Constitución Política del Estado en su art. 115-II, que determina: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", la Ley Fundamental tiene una aplicación preferencial a las demás normas, de conformidad al art. 410-II al disponer: "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", de esta manera, el art. 117-I establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...", bajo estos preceptos la S.C. Plurinacional Nº 0998/2014 de 05 de junio, refirió: "el alcance del debido proceso garantizado por la Constitución Política del Estado, señalando que: "...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea." En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional al no haberse otorgado dichos parámetros.

Ahora bien, la importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo, no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, respetando los principios procesales de publicidad, inmediatez; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, entre otros, derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna incluso en sede administrativa, estos mandatos de optimización

constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes, sin embargo, en el caso en análisis no se tomó medidas para garantizar la igualdad del sujeto pasivo.

El debido proceso es el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomode a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, exegesis a la que se encuentran obligados los jueces como garantes efectivos de materializar el debido proceso al tratarse de un derecho humano, es un fin y función del Estado.

Se entiende que, el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica, con este entendimiento uno de los parámetros principales para un debido proceso es la defensa, y el conocimiento del sujeto pasivo del inicio de un proceso en su contra, en este caso, el conocimiento del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, por parte del hoy demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes; no puede presumirse que el asumió defensa, por el contenido y magnitud, relevancia que implican dichos actos, para considerarse que estuvo en igualdad de condiciones presentando sus descargos; la administración aduanera en el marco de sus competencias, tenía la obligación de que los actos y las diligencias cuenten con la individualización y estén revestidos de los requisitos para su validez, no es lógico, menos razonable que el mismo Estado instrumente sus actos en contrasentido de sus funciones y fin.

En ese sentido, la S.C. N° 0281/2010-R de 07 de junio, ha complementado el entendimiento, al establecer: 'Como se puede advertir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece claramente que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente...'. Razonamiento que a su vez fue reiterado en la S.C. Plurinacional N° 0169/2012 de 14 de mayo, por lo mismo el debido proceso debe de sustanciarse no solo en su faceta vertical, sino al contrario en su faceta horizontal en todo proceso, incluso en área administrativa, garantizando su sustanciación, interpretando la ley desde y conforme a la constitución y las normas del bloque de constitucionalidad, en cumplimiento de las obligaciones internacionales que el Estado asumió ante la comunidad internacional, garantizando a través de sus jueces e instancias administrativas su cumplimiento.

Asimismo la S.C. N° 0981/2010-R de 17 de agosto, con relación a su triple dimensión y a los elementos que lo integran en consonancia con los tratados internacionales ha señalado: 'En el ámbito normativo, el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión, pues por una parte, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica art. 8 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos art. 14, que conforme al art. 410-II de la C.P.E. vigente, forman parte del bloque de constitucionalidad, y también se establece como un derecho en el art. 115-II; por otra, al mismo tiempo en el ámbito constitucional, se le reconoce como derecho fundamental y como garantía jurisdiccional: configuración jurídica contemplada por el art. 16 de la C.P.E. abrogada, que se ha mantenido y precisado en el art. 117-I) de la C.P.E., que dispone: 'Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso'; en ese sentido, se vulnera la garantía-principio-derecho del sujeto pasivo.

De lo que se infiere que, la notificación en tablero con el acta de intervención y su proveído carece de requisitos para su validez, y ante la inexistencia individualización del sujeto pasivo, del testigo de actuación, en razón a su contenido, alcance y determinación del acto, no puede soslayarse como perfectible, aspecto que debieron ser observados por la autoridad regional y las instancias de la AIT.

Que ante la inexistencia de avisos de visita, y la respectiva representación, para concluir en una notificación por cedula y/o procedimiento alguno que diere lugar a la notificación por edicto con la resolución sancionatoria en contrabando, dicha diligencia no puede ser considerada válida dentro de un estado de derecho que tiene como fin y función a través de sus jueces e instancias administrativas la materialización del derecho sustancial que resulta ser el fin en sí mismo; que el derecho adjetivo constituye un medio para alcanzar el primero, consagrando la esencia del estado constitucional de derecho, dando cumplimiento a su función de garante efectivo, incluso bajo la sanción de activarse la acción de repetición por los daños causados a los responsables.

Por lo que la acusación realizada por el demandante resulta evidente, la autoridad regional y las instancias de la AIT, no obraron de forma correcta, y las notificaciones realizadas carecen de validez por los fundamentos expuestos.

VI.1.2. Con referencia a que durante todo el procedimiento se transgredió el debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con la resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien a momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el estado de derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la Ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 08 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe implicarlo como ejemplo citamos, el Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia de 24 de noviembre de 2006; siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26.9.2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones.

En ese marco, el tratadista Eduardo Couture en su obra Fundamentos de Derecho Procesal Civil, afirmó que: "frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho". Finalmente, el principio de protección, establece que la nulidad solo puede hacerse valer cuando a consecuencia de ella quedan indefensos los intereses del litigante en este caso del sujeto pasivo, ese ataque a su derecho, quien reclamo en sede administrativa y las dos instancias de AIT, sin embargo no realizaron una correcta interpretación.

La indefensión, de acuerdo con lo que expresa Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, "Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte, en un juicio que lo afecta. Esa indefensión vulnera el principio de inviolabilidad de la defensa, que suele representar una garantía constitucional."

A mayor abundamiento, continuando con lo expresado en el acápite precedente, Víctor De Santo, en su obra, "Nulidades Procesales", segunda edición, página 53, en relación con la invocación del perjuicio, manifiesta: "La nulidad procesal requiere un perjuicio concreto para alguna de las partes, porque cuando se adopta en el solo interés del formal cumplimiento de la ley importa un manifiesto exceso de ritual no compatible con el buen servicio de justicia. (...) Quien intenta la nulidad de un acto procesal debe expresar el perjuicio sufrido, ya que es preciso que la irregularidad haya colocado a la parte en estado de indefensión, pero de una indefensión real." Por el contenido de lo dispuesto tanto, en el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, se causó un perjuicio irreparable al sujeto pasivo, con la notificación y su falta de requisitos para su validez, que no pueden darse por bien hecho dentro un estado Constitucional de derecho.

El rol del juez en el proceso aduanero en el Estado Constitucional de Derecho por mandato imperativo del art. 180-I de C.P.E., extensible a sede administrativa y las instancias de la AIT, tenían el deber de administrar justicia previendo los principios procesales entre otros el de: debido proceso, legalidad, celeridad, eficacia, eficiencia, inmediatez, verdad material, sustentados en valores axiomáticos contenidos en el art. 8-II de la norma suprema. Es ahí donde cobra mayor relevancia y trascendencia, los derechos por ende no solo debieron tomar en cuenta las normas infra constitucionales, sino, los principios procesales que buscan la materialización del derecho sustantivo o material invocado por el sujeto pasivo, que obligaba a los juzgadores a buscar la prevalencia de la verdad material sobre la formal; al interpretar la ley procesal.

Por lo mismo, debieron tener en cuenta que el objeto del proceso es la efectividad de los derechos reconocidos por la ley. En caso de duda debieron atender a los principios constitucionales y los de la norma adjetiva que regula la materia, sobre los principios generales del derecho procesal, el tratadista Eduardo Couture, al respecto refirió: 'Al hombre sediento de justicia hay que darle una respuesta, respuesta que en un Estado Democrático de Derecho Constitucional debe guardar relación con los derechos y las garantías establecidas en la Constitución, las Leyes y los Tratados Internacionales'.

Los juzgadores de sede administrativa y las instancias de la AIT, tenían el deber de resolver la causa sometida a su conocimiento velando por el cumplimiento del fin esencial del proceso que es la materialización del derecho sustancial sobre el formal, en su rol de verdadero activista y defensor de los derechos y las garantías constitucionales del sujeto pasivo; exige del Estado a través de los jueces e instancias administrativas, protección especial y reforzada, para materializar y efectivizar el derecho material que denunció el ahora demandante, donde se dilucidaban derechos al debido proceso y a la defensa. Cuyo procedimiento se constituye en el medio para concretar el fin, que en última instancia es la realización del derecho sustantivo, resolviendo el conflicto, restituyendo la paz y armonía social. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, AGIT, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2) y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 18 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la AGIT; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1480/2015 de 10 de agosto; la Resolución N° ARIT-CSZ/RA 0451/2015 de 15 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 159/2012 de 15 de octubre y la providencia de 08 de diciembre del 2014; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0039/2008 de 17 de octubre; para que la administración aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



9

Victor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de ImpugnacionTributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2015 de 03 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 55 a 61, réplica, dúplica, argumentos del tercero interesado, los antecedentes del proceso; y;

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

El 14 de julio de 2014, mediante memorial de 07 de julio de ese mismo año, peticona ante la Gerencia Regional Santa Cruz (GR-SCZ) de la Aduana Nacional (AN), la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/2008 de 22 de diciembre de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012 de 14 de febrero de 2012, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Que frente a la nulidad suscitada, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, no emitió pronunciamiento alguno, dentro del plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT-SCZ), pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0429/2015 de 11 de mayo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo y rechazando el recurso de alzada.

Interpuesto el recurso jerárquico, bajo el argumento de que la Gerencia Regional Santa Cruz, reconoció que se dio respuesta a la nulidad de notificación suscitada, manifestando que el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/2008 de 22 de diciembre de 2008, se notificó en el tablero de dicha institución y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012 de 14 de febrero de 2012, mediante edicto.

Que la AGIT, confirma la resolución de alzada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2015 de 03 de agosto.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la resolución impugnada, no realizó una adecuada consideración sobre el hecho de falta de notificación, tanto del acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando citados, afectando sus derechos, vulnerando principios como el debido proceso y el derecho a la defensa.

Sostuvo que nunca fue notificado en forma personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012, contraviniendo lo establecido en el art. 33-I de la L. N° 2341.

Indicó que, en base al principio de prelación normativa previsto en el art. 5 de la L. N° 2492, las autoridades administrativas en instancia de alzada y jerárquico debieron aplicar y resolver este punto, conforme lo dispuesto en el art. 33-c) de la L. N° 2341, en razón de que primero se aplica la C.P.E. y luego las leyes, decretos y finalmente las resoluciones de directorio que solo son normas reglamentarias que no pueden legislar derechos en aplicación del principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492.

Por lo expuesto, quedó demostrado que la Gerencia Regional Santa Cruz, omitió la notificación personal con el acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012, por lo que correspondía la nulidad de obrados hasta que se notifique en forma legal con dichos actuados administrativos, y al no haberse actuado de esta manera, se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., citando sobre el tema, jurisprudencia contenida en las SS.CC. Nos. 0136/2003 de 06 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre y 1234/2000-R de 21 de diciembre.

Por lo que, al no haberse respetado la garantía del debido proceso, también se lesionó la seguridad jurídica.

Sobre el particular el Tribunal Supremo ha desarrollado una línea jurisprudencial con relación a la nulidad y la anulabilidad establecida en los arts. 35-II y 36-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, al señalar que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2015 de 03 de agosto, pronunciada por la AGIT dentro del recurso de alzada interpuesto contra la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional; por ende, nula y sin valor legal el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08 de 22 de diciembre de 2008 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012 de 14 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado que cursa de fs. 55 a 61, con base a los siguientes argumentos:

En cuanto a la falta de notificaciones con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria, corresponde resaltar que el fundamento de los memoriales de recurso de alzada presentados por el sujeto pasivo, fue el silencio administrativo de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional al no haber emitido respuesta alguna al memorial de 14 de julio de 2014 por el cual argumenta la nulidad de obrados precisamente por falta de dichas notificaciones, alegando la vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa y petición, solicitando que se anule obrados hasta el vicio más antiguo, para que se notifique el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/08; efectivamente, conforme manifiesta el sujeto pasivo, la administración aduanera no emitió pronunciamiento alguno respecto a petición de la nulidad de obrados por falta de notificaciones y transcurrido el plazo de 6 meses previsto al efecto de consideró por desestimada la misma por silencio administrativo; es respecto al silencio administrativo negativo de la GR-SCZ de la AN que el sujeto pasivo interpone los recursos de revocatoria y jerárquico, no así contra los actos administrativos en sí como ser el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando; las pretensiones expuestas en la presente demanda son incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT.

Resulta necesario hacer mención al principio de convalidación de los actos, entendiendo por éste como que toda nulidad se convalida por el consentimiento aún en el supuesto de concurrir los presupuestos de la nulidad, así lo establece la doctrina y la jurisprudencia; en cuanto al principio de congruencia, el art. 198-I del CTB, prevé que la obligación de expresar los agravios de manera correlativa y congruente, además la Sentencia N° 228/2013 de 02 de julio, de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, señala que cuando el demandante incorpora elementos no invocados en la etapa recursiva jerárquica, al no haber sido planteados oportunamente como agravio, los puntos señalados en la demanda contenciosa administrativa se tienen como actos consentidos libre y expresamente, habiendo el demandante renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos; no impugnó los actos administrativos que hoy observa en demanda contenciosa administrativa, sino únicamente el silencio administrativo negativo por falta de respuesta a su solicitud de 14 de julio de 2014; y, conforme al art. 143 del CTB, el silencio administrativo no es un acto impugnabile recurrible impugnabile a través del recurso de alzada y tampoco está previsto en el art. 4 de la L. N° 3092.

En cuanto a la vulneración del derecho al debido proceso por falta de notificación con el Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria en Contrabando, la S.C. Plurinacional N° 0347/2012 de 22 de junio establece que los elementos que componen dicho derecho son el derecho a un proceso público, al juez natural, a la igualdad procesal de las partes, a no declarar contra sí mismo, la presunción de inocencia, derecho a la comunicación previa de la acusación, a la defensa material y técnica, concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa, derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, derecho a la congruencia entre acusación y condena, el principio non bis in ídem, derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones; ninguno de ellos fue vulnerado por la instancia jerárquica, conforme consta en los antecedentes del presente proceso; no se causó indefensión alguna al demandante, por ello presentó sus recursos de revocatoria y jerárquico y la norma tributaria vigente es clara en cuanto a la notificación de ciertos actos en forma personal y en secretaría, y no es permisible a través del proceso contencioso administrativo, salvar la negligencia o descuido del ahora demandante.

Finalmente, la demanda es contradictoria, además de contener afirmaciones generales e imprecisas, por cuanto en el petitorio se indica textualmente declarar nula y sin valor legal el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, empero los fundamentos expuestos refieren a la nulidad de las notificaciones con dichos actos administrativos, por lo que no existe un nexo de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y al lesión causada al derecho o garantía y esa exigencia no se limita a enumerar artículos sino a explicar desde el punto de vista causal, cómo esos hechos han lesionado el derecho en cuestión, situación contenida en amplia jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbada la demanda interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2015 de 03 de agosto.

III. Intervención del tercero interesado.

Guadalupe Orellana Medrano y Andreyra Karla Araya Bernal, en representación legal de Willan Elvio Castillo Morales, Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de enero de 2016, que cursa de fs. 23 a 25, con base en los siguientes argumentos:

En cuanto a la nulidad de las notificaciones alegada por el demandante, el art. 68-8) de la L. N° 2492 reconoce el derecho del sujeto pasivo a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria y el art. 90 del citado texto legal, prevé que los actos administrativos que requieran notificación personal serán notificados en secretaría y el sujeto pasivo tiene la obligación de asistir los miércoles de cada semana para notificarse con todas las actuaciones y su incomparecencia no impide que se practique la diligencia de notificación y en caso de contrabando, el acta de intervención y resolución determinativa serán notificados bajo ese medio.

La administración aduanera cumplió plenamente la notificación con el acta de intervención en tablero de Secretaría, sin negar el derecho a la información que le asiste al sujeto pasivo, más aún porque su conducta fue calificada como contrabando contravencional previsto en el art. 181 del CTB, por cuanto el art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009, incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional a 200.000.- UFV, sin competencia del Ministerio Público.

El sujeto pasivo no hizo uso de los 3 días hábiles administrativos para presentar sus descargos ante la administración aduanera, por tanto se emite la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012, notificada el 31 de diciembre de 2012 mediante edicto de ley practicado conforme derecho y tampoco fue impugnado por la vía correspondiente, ello implica el consentimiento y validación de todos actuados y la preclusión del derecho a recurrir oportunamente de ellos. La jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 0554/2010-R de 12 de julio y la S.C. Plurinacional N° 0187/2014-S1, entre otras, establece que el sujeto pasivo no puede alegar desconocimiento de las notificaciones practicadas en Secretaría de la Administración Aduanera.

Respecto a la falta de actuados que precedan notificaciones por edictos, el demandante alega que no existe ninguna notificación personal, tampoco de avisos de visita, mucho menos una representación para cumplir con una notificación mediante cédula o procedimiento que diera lugar a la notificación mediante edicto con resolución sancionatoria; el art. 83 de la L. N° 2492, reconoce válidamente como un medio legítimo de notificación el edicto de prensa, que cumple la finalidad de hacer público el acto administrativo a objeto que el sujeto pasivo tome conocimiento de la existencia de un proceso en su contra, por desconocimiento de su domicilio, con publicaciones en dos oportunidades con intervalo de por lo menos tres días corridos entre la primera y segunda, en medio de prensa de circulación nacional, elementos que fueron debidamente cumplidos por la administración aduanera; y, en todo caso, el demandante reclama situaciones que no fueron observadas en las instancias respectivas y de considerarse que el proceso es de puro derecho.

Sobre el silencio administrativo, el art. 143 del CTB, claramente prevé los actos administrativos que pueden ser objeto de impugnación mediante recurso de alzada, entre los cuales no se encuentra el silencio administrativo al no considerarse un acto recurrible; la demanda resulta confusa, por cuanto se invoca la nulidad de actuados consentidos al no haber sido oportunamente impugnados y sobre los cuales acertadamente falló la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Finalmente, en cuanto al debido proceso, no existe vulneración alguna, el sujeto pasivo tuvo la oportunidad presentar sus descargos correspondientes y desvirtuar las faltas en las que incurrió, cada actuado fue debidamente comunicado conforme establece la norma, por lo que no es posible alegar su invalidez.

En materia de nulidades procesales se debe observar ciertos principios de modo que la nulidad resulte útil al proceso, restableciendo los derechos que se hubieran vulnerado, de ello se infiere que el error de procedimiento debe estar expresamente establecido y sancionado con nulidad en la ley; la administración aduanera se remite al ordenamiento jurídico establecido y hace conocer por Secretaría y mediante edicto de ley, las actuaciones procedimentales y el alcance de las mismas a través de las resoluciones correspondientes; la documentación presentada como de reciente obtención, carece de justificación válida y legal sobre las razones por las que no fueron presentadas en tiempo oportuno; al ser un proceso de puro derecho corresponde al demandante asumir el proceso y las determinaciones a las que se arribaron luego de su ejecución.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado solicita que se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2015 de 03 de agosto y en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 061/2012 de 14 de febrero y el Proveído de Ejecución Tributaria AN-ULEZR-PIET 284/2013 de 11 de diciembre, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, a objeto de proseguir la ejecución del adeudo tributario.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. el 22 de diciembre de 2008, la administración tributaria, emite el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0064/08, en la cual determina la comisión de Contrabando contra Eliane Escobar Franco, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, Silver Heredia y José Pereyra.

El 15 de diciembre de 2009, el Fiscal de Materia, emitió la Resolución de Rechazo del Acta de Intervención aludida.

El 16 de febrero de 2011, la Administración Tributaria Aduanera notificó por secretaría a Eliane Escobar Franco, Víctor Urzagasti, José Urzagasti, Silver Heredia y José Pereira con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08 de 22 de diciembre de 2008.

El 23 de mayo de 2012, la administración tributaria aduanera notificó por tablero a Eliane Escobar Franco, Víctor Urzagasti, José Urzagasti, Silver Heredia y José Pereyra con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS- 061/2012 de 14 de febrero de 2012.

El 14 de julio de 2014, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, mediante memorial solicitó a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, la nulidad de las notificaciones del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012, por considerar que no fueron notificadas personalmente, vulnerando el debido proceso y los derechos a recurrir y a la defensa, establecidos en los arts. 115-I, 116-I, 117-I y II y 119-II de la C.P.E., solicitando se anule obrados hasta que se practique una correcta y nueva notificación de dichos actos administrativos.

Mediante proveído, la Gerencia Regional a.i. de la Aduana Nacional, dispuso no ha lugar a la nulidad de notificación solicitada, declarando firme y subsistente el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0064/08 de 22 de diciembre de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012 de 14 de octubre de 2012.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso Recurso de Alzada cursante, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT SCZ/RA 0429/2015 de 11 mayo de 2015 cursante de fs. 69 a 79 del anexo 1, que dispuso anular obrados hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive y rechazar el recurso de alzada, interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes. Interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT, confirma la resolución de alzada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2015 de 03 de agosto, ordenando a la ARIT-SCZ rechazar el recurso de alzada del ahora demandante.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso demanda contenciosa administrativa con los fundamentos expuestos en el memorial de fs. 11 a 15 vta.

Por memorial de fs. 83 a 84 vta., el demandante presentó su réplica, en tanto que a fs. 88 a 89 vta., la AGIT, presentó dúplica, dando lugar al proveído de fs. 90 que decretó "Autos para Sentencia".

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsa de los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492 Cód. Trib., en cuanto a notificaciones y si su accionar conlleva el respeto de los derechos al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa e igualdad de las partes, reconocidos por la Constitución Política del Estado; argumentando que la administración aduanera tramitó un proceso sumario contravencional en su contra al pronunciar el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08 de 22 de diciembre de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012 de 14 de octubre, contraviniendo los arts. 83.1 y 84 del CTB e incurriendo en vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa e igualdad de las partes, al no haber sido debidamente notificados en forma personal, a efectos de presentar los descargos respectivos y de esa forma asumir la defensa necesaria.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Especializada de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI.1. Sobre las diligencias de comunicación en materia tributaria

El art. 83-I del CTB, determina que los actos y actuaciones de la Administración Tributaria pueden ser notificados: 1. Personalmente; 2. Por Cédula; 3. Por Edicto; 4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5. Tácitamente; 6. Masiva; 7. En Secretaría; determinando en su segundo párrafo, la nulidad de toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas.

Por su parte, el art. 84 de la norma tributaria, expresa en cuanto a las notificaciones en forma personal: "I. Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de este código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal. II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado. III. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales".

Con relación a las notificaciones masivas, el art. 89 del CTB, establece que: "Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97 del presente código que

afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco (5) días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.

2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince (15) días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación”.

La norma reglamentaria, en su art. 13 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004, determina la cuantía para la validez de las notificaciones masivas, que indica: “I. Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la administración tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse. II. Las administraciones tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. N° 2492. III. Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán: a) Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta diez mil Unidades de Fomento de la Vivienda (10.000 UFVs) por cada acto administrativo. b) Para los gobiernos municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria”.

V.2. Sobre la nulidad alegada por el demandante y el debido proceso

Al respecto, los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (LPA).

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

Por su parte, el tratadista Eduardo Couture en su obra Fundamentos de Derecho Procesal Civil, expresa que: “frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho.”

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”; y, precisado en el art. 117-I de la Norma Fundamental que dispone: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 01 de octubre de 1999, ha manifestado: “En opinión de esta Corte, para que exista ‘debido proceso legal’ es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional”.

La indefensión conforme expresa Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales: “Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte, en un juicio que lo afecta. Esa indefensión vulnera el principio de inviolabilidad de la defensa, que suele representar una garantía constitucional”.

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad- deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados por indefensión o situaciones de orden público.

En ese contexto, y conforme se dirá a continuación, en el presente caso, éste Tribunal advierte indefensión provocada en el sujeto pasivo al momento de practicar la diligencia de notificación mediante cédula fijada en tablero de la GRSCZ de la AN y que amerita la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación observadas por el ahora demandante sobre el accionar de la administración aduanera.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

VI.3. Sobre la notificación con el Acta de Intervención.

Emitida el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08 de 22 de diciembre de 2008, por la administración aduanera, contra el ahora demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, Acta que presume que los sindicatos incurren en la comisión del delito de contrabando, el valor del vehículo automotor importado de \$us. 14.800.00.-, y determina el tributo omitido actualizado en base a la valoración comparativa de 44.133,36 UFV's más la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando; conforme consta en antecedentes administrativos, la diligencia de notificación con la misma se practica 16 de febrero de 2011, en tablero de la GR-SCZ de la AN, a "Víctor A. Urzagasti", con firma y sello del responsable de la diligencia y como testigo de actuación "Justo Mamani Riveros".

La diligencia adolece de defectos formales que justifican su inexistencia o nulidad, por cuanto no se consigna el nombre completo del sujeto pasivo ahora demandante, se omite el segundo nombre "Alberto" y el segundo apellido "Fuentes"; y, tampoco identifica con el nombre respectivo al testigo de actuación a momento de suscribir la firma en la diligencia, simplemente lleva una firma y leyenda "testigo de actuación C.I. 5985814 LP".

Estas situaciones implican la invalidez de la diligencia de comunicación, más aún si consideramos que se trata de una diligencia con el acta de intervención que reviste vital importancia para el desarrollo del proceso administrativo, por cuanto otorga un plazo perentorio a efectos de que el sujeto pasivo presente sus descargos respectivos y de esa forma ejerza sin restricción alguna su derecho a la defensa e igualdad entre las partes como elementos constitutivos del debido proceso consagrado en la Constitución política del Estado.

En consecuencia, se inobservaron la normativa aplicable a las diligencias de comunicación en materia tributaria y en cuanto al contenido de la notificación, situación que implica la vulneración de derechos y garantías constitucionales y que justifica plenamente la nulidad de las diligencias que tampoco cumplieron su fin, poner a conocimiento del sujeto pasivo el proceso administrativo contravencional iniciado en su contra a efectos de que asuma defensa.

VI.4. Sobre la notificación con la Resolución en Contrabando.

De la revisión de antecedentes se evidencia que una vez pronunciada la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-061/2012 de 15 de octubre, que declara probada la comisión de contrabando contravencional contra el ahora demandante y otros, y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación al art. 181-II del CTB, impone la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/08, equivalente a \$us 14.800.00.-, la notificación con dicha Resolución Sancionatoria en Contrabando, se practica mediante edictos a "Víctor Alberto Urzagasti" omitiendo el segundo apellido del sujeto pasivo ahora demandante y por ende su debida identificación, mismos que son publicados en el periódico el mundo.

Con base en los fundamentos expuestos para el anterior punto desarrollado precedentemente, de igualo forma, resulta nula la notificación realizada al sujeto pasivo ahora demandante, con la resolución sancionatoria en contrabando mediante edictos asemejando la situación a una forma masiva de notificación en medio de prensa inaplicable al presente caso, por carecer de requisitos de validez que no pueden darse por bien hechos, más aun considerando que la cuantía del tributo omitido que sobrepasa los 10.000 UFV establecidos al efecto por la norma procedimental relativa a diligencias de comunicación válidas, conforme se tiene transcrito y explicado anteriormente.

VI.1.2. Respecto a que la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido, habiéndose entonces considerado desestimada su solicitud por silencio administrativo, razón por la que interpuso los recursos respectivos que fueron rechazados.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 07 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria de Contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la Entidad Aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo artículo en su parág. III, entendiéndose que su solicitud fue desestimada por "silencio administrativo negativo", interpuso recurso de alzada, que luego de ser admitido, motivó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo, por la que resolvió anular obrados hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que "el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación", conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló Recurso Jerárquico, bajo los mismos fundamentos, agregando que, la autoridad aduanera, al tiempo de responder al recurso interpuesto, aclaró que se dio respuesta al memorial por el que se suscitó el incidente de nulidad de notificación, por medio de su respectivo proveído; lo que llevó a que la AGIT emita la Resolución del Recurso Jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0429/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que, ninguna de las dos autoridades administrativas de impugnación tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en alzada, lo que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era "el silencio administrativo

negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo”, debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del recurso de alzada, confirmado en instancia Jerárquica, es precisamente la ausencia de una resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado en la S.C. N° 0149/2014-S1 de 05 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la resolución jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la autoridad general de impugnación tributaria resolvió confirmar la resolución de alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así, corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del estado boliviano, comprendida en el art. 17-I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como “La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes” (SS.CC. N° 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expuestos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero, debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio, ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley del Procedimiento Administrativo refiere en su contenido lo siguiente: “transcurrido el plazo previsto sin que la administración pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional”; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la administración pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la administración tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8-III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del derecho administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y; por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio “pro actione”, que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione, etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresividad, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la autoridad de impugnación tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar, lo que evidentemente no se puede permitir en un estado constitucional de derecho, siendo contrario a su función y fin del estado y a la convención, por lo mismo carece de eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la autoridad de impugnación tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimativa de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnabile, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la administración tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo, si hubo respuesta, fue luego de que se configuro el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de alzada y Jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, dispone: "...El recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...". Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: "...Además de lo dispuesto por el art. 143 de Cód. Trib. Boliviano, el Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra: Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria".

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la Ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la Ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4-g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante en fecha 14 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al acta de intervención, y resolución sancionatoria de contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el recurso de alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto, dentro de un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional y Comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarían los cimientos propios del Estado Constitucional Social y Democrático de Derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entro en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe de efectuarse desde y conforme a la constitución y al bloque de constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las AIT.

VI.1.3. Con referencia a la violación al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien a momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de Derecho legal o en el llamado estado legislativo, la Ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 8 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de implicarlo, como ejemplo se cita el Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24.11.2006. Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26.9.2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias Regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que, al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante. Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el Recurso de Alzada, que no fue considerado por los de instancia.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los artículos 115, 117 y 119 de la CPE.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2) y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fojas 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la AGIT; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1395/2015 de 03 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ/RA 0429/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 061/2012 de 14 de febrero; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0064/2008 de 22 de diciembre; para que la administración aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



10

YPFB Logística S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 539 a 550, impugnando la Resolución Ministerial RJ N° 044/2015 de 10 de abril de 2015, pronunciada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, la respuesta de fs. 607 a 611 y del tercer interesado de 615 a 623, los antecedentes procesales, y.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Adolfo Luís Méndez Mendoza, representante legal de YPFB Logística S.A., se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa, expresando en síntesis lo siguiente:

Que mediante RA ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto de 2014, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en adelante ANH, procedió aprobar el presupuesto ejecutado en la gestión 2007, correspondiente a la concesión de la Empresa YPFB Logística S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la resolución citada.

Notificados con la citada resolución, por memorial de 11 de septiembre de 2014, presentaron recurso de revocatoria, solicitando que dicho acto administrativo quede sin efecto, recurso que fue rechazado mediante RA ANH N° 2947/2014 de 11 de noviembre de 2014, confirmando en todas sus partes el acto administrativo impugnado.

Mediante memorial de 27 de febrero de 2014, YPFB Logística S.A. interpuso Recurso Jerárquico contra la RA N° 2947/2014.

Que finalmente por Resolución Ministerial RJ N° 044/2015 de 10 de abril de 2015, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, rechazó el Recurso Jerárquico, confirmando la RA ANH N° 2947 de 11 de noviembre de 2014 y la RA ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto de 2014.

I.2.- Fundamentos de la demanda

Transcribiendo parte de los argumentos de la Resolución Ministerial RJ N° 044/2015 de 10 de abril, denunció la violación del art. 57 del D.S. N° 27113, en tal sentido señaló lo previsto en el art. 6 del D.S. N° 29018, aduciendo que, el fin de las Auditorías regulatorias, es evaluar la gestión que tiene el concesionario del servicio, en este caso YPFB Logística S.A., particularmente los aspectos económicos financieros, aceptando o rechazando los gastos o inversiones realizadas durante la gestión auditada, declarando razonables y prudentes los gastos e inversiones aceptadas y como no razonables y prudentes los que no sean aceptados por el órgano regulador.

Señaló que, si el efecto de una auditoría regulatoria se quedase en la declaración descrita precedentemente, impugnarla no tendría sentido, como se afirma en la RM RJ N° 044/2015 citada, sin embargo, el rechazo y/o aceptación de los gastos de inversión, tienen una finalidad ulterior como es la modificación y/o revisión de las tarifas que cobrará el concesionario en las gestiones ulteriores. Los gastos de inversiones que son considerados no razonables y no prudentes, no forman parte del costo que se analiza para la determinación de la tarifa, así lo determina el art. 92 de la L. N° 3058; citando también el art. 81 del D.S. N° 29018.

Que la RM RJ N° 044/2015, acepta dicha condición en las páginas 14 y 15, aduciendo que se podrá apreciar que la aprobación de la ejecución presupuestaria no es neutra y exclusivamente beneficiosa a la empresa, como erróneamente declara la RM citada, sino que tiene una sola finalidad, la revisión de las tarifas que cobra el concesionario.

Por otra parte manifestó, la imposibilidad sobreviniente de cumplir la única finalidad que tenía el acto administrativo impugnado, la de revisar la tarifa que cobra la empresa en las gestiones posteriores.

Sostuvo que, la RA ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto de 2014, procedió a la aprobación del presupuesto aprobado en la gestión 2010, después de haber transcurrido 4 años de la ejecución del presupuesto, se determinó que gastos de inversiones son razonables o no. Cuando las tarifas de las gestiones 2011, 2012, 2014 y 2014, sobre las que podía haber tenido influencia, consideraron como válidos, los gastos que ahora son calificados como no razonables y no prudentes, o sea que, en las gestiones posteriores, no se modificó, ni a pedido de parte, ni de oficio, la tarifa que se está cobrando.

Si las tarifas de las gestiones posteriores al presupuesto que es aprobado, ya han sido cobradas, consumadas y ejecutadas, la única finalidad que tenía la RA N° 2053/2014, ha cesado por un hecho sobreviniente a la voluntad del concesionario y de la Autoridad Regulatoria por el transcurso del tiempo.

Adujo que, si la RA citada ut supra, hubiese sido dictada en un plazo razonable, seguramente o habría beneficiado o afectado como ocurre, a la empresa demandante, como no lo hicieron, la finalidad para la que se inició dicho procedimiento, no tiene sentido o es imposible ejecutarla.

Refirió que, todo procedimiento debe cumplir una finalidad, como se encuentra previsto en el art. 16-l) de la Ley de Procedimiento Administrativo, pues el hecho de que el procedimiento iniciado con la remisión del informe de ejecución presupuestaria previsto en el art. 58 del D.S. N° 29018, no hubiese concluido en forma oportuna, impide que el acto ahora pueda tener trascendencia material y jurídica, señalando al respecto doctrina de Agustín Gordillo, en su Tratado de Derecho Administrativo, referente a la imposibilidad de hecho, que puede darse materialmente y jurídicamente, citando sobre el tema, jurisprudencia contenida en la S.C. Plurinacional N° 0228/2014-S2 de 05 de diciembre de 2014.

Que en el caso de análisis, los años posteriores a la gestión que aprueba, ya han generado efectos jurídicos consolidados, que no pueden verse afectados por un acto extemporáneo, hechos que demuestran que la RA ANH N° 2053/2014, no puede cumplir su objeto para la que fue emitida, al haber sido dictada después de 3 años de haber ocurrido el evento, consecuentemente ha quedado extinguida de manera automática, conforme determina el art. 57-b) del D.S. N° 27113, situación que pese a encontrarse prevista en la norma expresa, ha sido

desconocida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, violando el principio de legalidad consignado en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Por otra parte, denunció la violación del art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, manifestando que, sin aceptar que la RA ANH 2053/2014 pueda ser ejecutada, al existir imposibilidad sobreviniente para tal hecho, alternativamente interpusieron prescripción del derecho de la Agencia Nacional de Hidrocarburos para sancionarlos, al definir gastos como no razonables y no prudentes, pedido que fue rechazado.

Manifestó que, a criterio de la RA RJ N° 044/2015, la RA ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto, no tendría consecuencias sancionatorias y punitivas, por lo tanto no sería aplicable el art. 79 citado, es decir que dicha resolución tendría un efecto neutro o de simple declaración administrativa, sin efectos sobre los derechos u obligaciones del concesionario, apreciación errónea, pues el hecho de calificar un gasto no racional o no prudente, no es que tenga un efecto neutro, tiene una consecuencia contra el concesionario, pues afectará en la futura revisión tarifaria, pues los gastos declarados como no racionales, no formarán parte de los costos sobre los cuales se fijará una nueva tarifa.

Que la tarifa es un derecho que tiene el concesionario al prestar un servicio en nombre del Estado, al respecto cita doctrina de Emilio Fernández Vásquez sobre lo que es la tarifa, y el art. 6 del D.S. N° 29018.

A partir de esa descripción, es innegable que la declaración de gasto no racional y no prudente, afecta a la fijación del monto o cuantía de la tarifa que cobrará el concesionario por la prestación de un servicio, aun cuando sea a futuro.

En tal sentido, señaló lo que se lo que en doctrina se entiende como sanciones administrativas, para señalar, en base a estas definiciones, que la sanción tiene tres componentes importantes: i) Es impuesta por autoridad pública, ii) Emerge de la violación de un deber del administrado y, iii) Genera una restricción de un derecho o establece una obligación de pago por parte del administrado.

Indicó que, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, por RA ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto, aprobó el presupuesto ejecutado de la gestión 2010, de acuerdo a los anexos adjuntos, en los cuales, algunos gastos son calificados como razonables y prudentes, mientras que otros como no razonables y prudentes.

Que, al calificar un gasto como no razonable y prudente, implica que YPFB Logística, incumplió algún deber de razonabilidad y prudencia, caso contrario no se habría calificado de manera negativa tales hechos simplemente se los habría aprobado.

La determinación de que algunos gastos no son razonables y prudentes implica, que éstos gastos no podrán ser utilizados como base de la estructura tarifaria de YPFB Logística, en futuras revisiones, su efecto aunque a futuro, implicará una restricción sobre la cuantía de la tarifa, que afectará al derecho que tiene el concesionario por ese concepto, generándose en una limitación o restricción al derecho del concesionario.

Señaló que, la coherencia que existe entre los presupuestos que debe tener una sanción y los hechos descritos, llevan a la conclusión que se encuentran frente a una sanción de índole administrativa, aunque con efectos diferidos, al momento de la revisión de la tarifa.

Sobre la prescripción de las sanciones, señaló que, las ilegalidades en el gasto de la gestión 2010, calificadas como no prudentes y no razonables, se produjeron entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2010.

La información referente a dicho periodo, fue presentada ante el ente regulador cada primero de marzo o el día hábil siguiente a éste, conforme determina el art. 58. III del DS N° 29018.

Posteriormente, al periodo indicado, la autoridad regulatoria, tenía el plazo de 15 días hábiles para requerir mayor información, conforme determina el art. 58-b)-III del D.S., citado ut supra.

A partir de la conclusión del indicado plazo, nace el derecho de la autoridad reguladora para realizar la revisión, directa o a través de terceros, de la ejecución del presupuesto y aprobarlos simple y llanamente o declarando ciertos gastos como no razonables y no prudentes.

Refirió que, el art. 58 del D.S. N° 29018, no establece un plazo para que dicha facultad pueda ser ejercida, empero al declarar no razonables y no prudentes los gastos de la ejecución presupuestaria del periodo fiscal anterior, convierte al acto administrativo en una sanción, para ese evento de declarar no razonables y no prudentes algunos gastos, se aplica el plazo contenido en el art. 79 de la ley de Procedimiento Administrativo.

Que después del 01 de marzo de 2011, más de 15 días hábiles, se tiene en el peor de los casos, el 01 de abril de 2011, momento desde el cual se computa los 2 años descritos en el art. 79 de la citada ley y que, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, tenía hasta el 02 de abril de 2013, para sancionar al concesionario, con la calificación de gastos no razonables y no prudentes, y si era aprobación simple y llana, calificando razonables y prudentes, todos los gastos, no existía plazo.

Manifestó que, la autoridad reguladora dejó transcurrir el plazo indicado, sin generar ningún tipo de acto que suspenda o interrumpa el cómputo del término de la prescripción, la cual al decir del Tratadista Guillermo Cabanellas de las Cuevas, es un medio de extinción de cualquier obligación, al respecto citó jurisprudencia contenida en la S.C. N° 1023/2004-R de 01 de julio de 2004, referente a las reglas generales de aplicación del instituto de la prescripción.

Que la RM RJ N° 044/2015, al rechazar la prescripción, con argumentos que no son conducentes, violó el art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo y el principio de legalidad previsto en el art. 4 . g) de la citada ley, al respecto refiere la doctrina de Humberto Delgadillo Gutiérrez, sobre este principio, correspondiendo al Tribunal Supremo de Justicia, declarar probada la prescripción interpuesta contra la RA N° 2053/2014.

I.3 Petitorio.

En base a los argumentos resumidos, solicita se declare probada la demanda y en consecuencia se deje sin efecto la Resolución Ministerial RJ N° 044/2015 de 10 de abril de 2015, consecuentemente las Resoluciones Administrativas ANH N° 2947/2014 de 11 de noviembre de 2014 y N° 2053/2014 de 04 de agosto de 2014 y fallando en el fondo, se determine, dar por extinguida la Resolución Administrativa ANH N° 2053/2014, alternativamente, declarar la prescripción del derecho de la Agencia Nacional de Hidrocarburos de declarar no razonable y no prudente los gastos contenidos en la ejecución presupuestaria aprobada.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 555 de obrados, se corrió traslado, citándose a la institución demandada, apersonándose por memorial de fs. 607 a 611 vta., Luis Alberto Sánchez Fernández, Ministro de Hidrocarburos y Energía, en mérito al D.S. N° 2249 de 23 de enero de 2015 cursante de fs. 604 a 606 de obrados; quien luego de exponer los antecedentes administrativos, en tiempo hábil, contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

Con relación a la supuesta imposibilidad sobreviniente de cumplir la única finalidad que tenía el acto administrativo señaló que la parte demandante, no cumplió los conceptos básicos de la actividad reguladora y del procedimiento para la aprobación de presupuestos ejecutados por el servicio de transporte de hidrocarburos por ductos.

Al respecto citó el art. 58-II y III del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por el D.S. N° 29018, normativa que otorga expresamente al ente regulador, la potestad de aprobar los presupuestos ejecutados que a criterio suyo sean considerados racionales y prudentes, rechazando en todo caso, aquellos gastos o montos que no posean estas características, dicha determinación, encuentra sustento en la facultad discrecional que reviste la actividad administrativa pública, con mayor incidencia por su naturaleza en materia regulatoria de servicios públicos como es el caso, sobre esta temática, citó jurisprudencia contenida en la S.C. N° 2252/2010-R de 19 de noviembre de 2010.

La situación expresada en la jurisprudencia citada, se presenta en el caso objeto de análisis, pues la norma que desarrolla el procedimiento de aprobación de presupuestos ejecutados para el servicio de transportes de hidrocarburos transportados por ductos, se limita a establecer que, para su aprobación, reconocimiento o rechazo, se debe valorar la racionalidad y prudencia de los gastos ejecutados, en el entendido de que el único requisito que debe considerarse, es si el costo reclamado se asocia a la actividad regulada en términos racionales y prudentes, ello en atención a que dicha terminación tiene como consecuencia inmediata la incidencia en la tarifa del servicio regulado.

La situación evidenciada, responde al procedimiento de aprobación de presupuestos y el procedimiento especial que resulta aplicable a la formación de dichos cobros, de esta forma, queda manifiesta la especialidad de dicho procedimiento que difiere sustancialmente de otros actos y procedimientos administrativos, mereciendo un tratamiento diferenciado.

Sostuvo que, el modelo de regulación tarifaria por tasa de retorno, permite a la empresa regulada la recuperación de todos los costos razonables incurridos en la prestación de servicio. Resulta de legal interés de la empresa lograr el reconocimiento total de los costos e inversiones presentadas al regulados para maximizar sus beneficios, para tal efecto, es imprescindible que el regulador cuente con información y documentación de respaldo presentada por la empresa regulada respecto de los costos e inversiones que ésta solicita sean reconocidos como racionales y prudentes, la amplitud, claridad y mayor detalle en la información hará posible a la autoridad administrativa forme convicción sobre la racionalidad y prudencia de los costos e inversiones realizadas por la empresa.

El procedimiento, entonces debe entenderse claro al establecer que la carga de la prueba en los procedimientos de aprobación de presupuestos ejecutados corresponde a la empresa concesionaria.

Con relación a la supuesta violación del art. 79 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo y prescripción de la sanción.

Al respecto sostuvo que debe entenderse por sanción administrativa, al acto impuesto por un órgano estatal que deriva de un evento dañoso, actuando en función administrativa, como consecuencia de la violación de un deber impuesto por una norma y determinado en un proceso administrativo sancionador.

En el caso presente, debe afirmarse que la determinación de la aprobación del presupuesto ejecutado por YPFB Logística, no se constituye una sanción administrativa, para sustentar lo afirmado, el Reglamento de la Ley de procedimiento Administrativo para el SIRESE, contempla en su Título III cinco tipos de procedimientos administrativos sancionadores, dentro de los cuales no se encuentra el procedimiento de aprobación de presupuestos ejecutados, que se encuentra sujeto a un régimen normativo y un procedimiento especial propio de la actividad regulada, contenido y desarrollado en el Reglamento de Hidrocarburos por Ductos, quedando claro que el régimen de prescripción, contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo, no es aplicable al caso concreto, pues está demostrado que, el procedimiento de presupuesto ejecutado, no es un procedimiento administrativo sancionador, en su mérito no existe sanción administrativa sobre el cual recaiga la prescripción sobre la cual recaiga la prescripción reclamada por la empresa demandante.

II. 1 Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia declarando improbada la demanda, con costas.

III. Intervención del tercer interesado y su petitorio.

Por memorial de fs. 615 a 623, se apersonó Gari Andrés Medrano Villamor, Director Ejecutivo de la Agencia Nacional de Hidrocarburos como tercero interesado, quien acreditando personería solicita que en sentencia se declare improbada la demanda, con costas.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que, de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

Que, mediante RA ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto de 2014 (fs. 210 a 211), la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en adelante ANH, procedió aprobar el presupuesto Ejecutivo en la gestión 2010, correspondiente a la concesión de la Empresa YPF Logística S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la resolución citada.

Notificados con la citada resolución, por memorial de 11 de septiembre de 2014, la empresa ahora demandante, presentó recurso de revocatoria, solicitando que dicho acto administrativo quede sin efecto, recurso que fue rechazado mediante RA ANH N° 2947/2014 de 11 de noviembre de 2014 de fs. 344 a 349, confirmando en todas sus partes el acto administrativo impugnado.

Mediante memorial de 27 de noviembre de 2014 de fs. 351 a 354, YPF Logística S.A. interpuso Recurso Jerárquico contra la RA N° 2947/2014.

Que por Resolución Ministerial RJ N° 044/2015 de 10 de abril de 2015 de fs. 375 a 390, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, rechazó el Recurso Jerárquico, confirmando la RA ANH N° 2947 de 11 de noviembre de 2014 y la RA ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto de 2014.

Contra esta determinación, la Empresa "YPFB Logística S.A.", a través de su representante legal, formuló demanda contencioso administrativa, conforme consta de fs. 539 a 550 de obrados.

Por memorial de fs. 628 a 631, la Empresa "YPFB Logística S.A." presentó su réplica, en tanto que a fs. 640 a 643, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía presentó réplica, dando lugar al proveído de fs. 644 que decretó "Autos para Sentencia".

V. De la problemática planteada.

Que por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, conforme la previsión de los arts. 778 a 781 del Cód. Pcto. Civil, siendo el objeto según la veracidad o no del reclamo planteado conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a esta Sala del Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el Recurso Jerárquico por la AGIT.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en determinar si es evidente la imposibilidad sobreviniente de cumplir el objetivo de la Resolución Administrativa ANH N° 2053/2014, de 4 de agosto, emitida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y si en el caso que se analiza operó la prescripción de las sanciones administrativas.

De antecedentes se evidencia que, la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), a través de la Resolución Administrativa ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto, que aprobó el presupuesto ejecutado de la gestión 2010, los gastos realizados fueron razonables y prudentes, como refiere la parte demandante, o por el contrario, no fueron razonables y prudentes como se los calificó en la resolución impugnada citada ut supra.

En este contexto analizado los antecedentes que informan al proceso, se evidencia que la institución demandante, mediante Nota GGRL-SRZ-307-2011, presentó a consideración del ente regulador, el presupuesto ejecutado de la gestión 2010.

Ante esta circunstancia, la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), mediante Resolución Administrativa ANH N° 2053/2014, de 04 de agosto de 2014, sostuvo que acuerdo al art. 25 de la Ley de Hidrocarburos N° 3058, de 17 de mayo de 2005, establece que todas las actividades hidrocarburíferas reguladas por la misma, quedan sometidas a las normas del Sistema de Regulación Sectorial, contenidas en la L. N° 1600 de Regulación Sectorial, de 28 de octubre de 1994.

Por otra parte, sostuvo que de acuerdo a lo establecido en el art. 58-III del D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007, Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos (RTHD), el Presupuesto Ejecutado de la Gestión 2010 de la Empresa YPF Logística S.A., fue objeto de una auditoría regulatoria externa, elaborada por la Empresa Consul System y Asociados S.R.L. CSA, producto de la cual se ha obtenido el dictamen de auditoría correspondiente, que sirvió a la Agencia Nacional de Hidrocarburos como elemento de análisis al referido presupuesto.

Por tales antecedentes, se resolvió aprobar sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el Presupuesto Ejecutado de la gestión 2010, correspondiente a la concesión de la Empresa YPF Logística, de acuerdo al anexo adjunto, que forma parte integrante e indivisible de la presente resolución administrativa, en cual se encuentran todos los antecedentes administrativos objeto del presente proceso, en el que se establecen la validez de algunos gastos realizados en la gestión 2010, pero otros los califica como no razonables ni prudentes, es decir las no aceptadas por el órgano regulador, por tal razón, inició la presente demanda; de cuyo análisis es establece lo siguiente.

Con relación al primer, referente a la imposibilidad sobreviniente de cumplir el objeto de la Resolución Administrativa ANH N° 2053/2014.

En ese contexto, es necesario establecer la normativa referente a la actividad regulatoria y sobre el procedimiento establecido para la aprobación de presupuestos ejecutados en el transporte de Hidrocarburos por ductos.

En este sentido el art. 58-II del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007, modificado por el D.S. N° 1908 de 26 de febrero de 2014, señala: "Para cada concesión, los concesionarios deberán presentar al ente regulador sus presupuestos programados y ejecutados de acuerdo al formato establecido para el efecto por el ente regulador".

El mismo art. 58, en la parte de Presupuestos Ejecutados prevé: a) "Cada primero de marzo o el día hábil siguiente a éste, el concesionario presentará al ente regulador el presupuesto ejecutado de la gestión pasada de inversiones de capital (desagregado en inversiones incluidas en la última revisión tarifaria y en nuevas inversiones), los costos de operación base y los costos de operación asociados a las nuevas inversiones de acuerdo al formato establecido por el Ente Regulador para el efecto".

b) Dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos de recibido el presupuesto ejecutado, el Ente regulador determinará si la información presentada por el concesionario es consistente y suficiente. De no ser así conminará su subsanación o complementación dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos; no obstante el Ente Regulador aun vencido el plazo señalado, podrá requerir mayor información a los concesionarios, estableciendo plazos razonables para su presentación. En caso que el Concesionario no cumpla con lo requerido por el Ente Regulador se aplicaran las sanciones establecidas en el presente Reglamento (...)"

f) "Prevía aprobación del presupuesto ejecutado el ente regulador deberá realizar auditorías regulatorias externas y podrá realizar auditorías regulatorias internas a cada presupuesto ejecutado. Para tal efecto, el Ente Regulador deberá prever la necesidad de contratación de empresas consultoras y consultores individuales para llevar a cabo la realización de auditorías regulatorias externas e internas, respectivamente".

g) "El Ente regulador aprobará a los concesionarios, presupuestos ejecutados racionales y prudentes, pudiendo considerar para tal efecto las recomendaciones de las auditorías regulatorias externas realizadas. el ente regulador deberá rechazar los gastos y/o montos considerados no racionales o no prudentes".

En este contexto, se advierte que lo estatuido en la normativa citada ut supra, concede al Ente regulador, la facultad de aprobar los presupuestos ejecutados, es decir, aquellos considerados racionales y prudentes, rechazando los gastos que no tengan tales características, dicha determinación, encuentra sustento en la facultad discrecional que reviste la actividad de la administración pública, con mayor incidencia por su naturaleza en materia regulatoria de servicios públicos, como en el caso objeto de examen.

Como se podrá advertir, la norma que desarrolla el procedimiento de aprobación de presupuestos ejecutados para el servicio de transporte de hidrocarburos por ductos, se limita a establecer que para su aprobación, reconocimiento o rechazo, de debe valorar la racionalidad y prudencia de los gastos ejecutados, teniendo como único requisito que el costo reclamado tenga relación con la actividad regulada en términos racionales y prudentes, en sentido de que tal determinación incide de forma inmediata en la tarifa por el servicio regulado

Tal extremo, responde a la naturaleza del procedimiento de aprobación de presupuestos y el procedimiento especial que resulta aplicable a la formación de dichos actos, quedando manifiesta la especialidad de este procedimiento que difiere sustancialmente de otros actos y procedimientos administrativos.

En este entendido, el modelo de regulación tarifaria por tasa de retorno, permite a la empresa regulada, la recuperación de todos los costos e inversiones que podrían resultar innecesarios o excesivos, en tal sentido es necesario que el Ente Regulado cuente con información y documentación de respaldo presentada por la empresa regulada sobre los costos e inversiones que solicita la empresa sean reconocidos como racionales y prudentes, pues la ausencia de información que acredite la racionalidad y prudencia de estos costos, dificultará su valoración, puesto que la carga de la prueba, en los procedimientos de aprobación de presupuestos ejecutados, corresponde a la empresa concesionaria, caso contrario, el ente regulador tiene la facultad de rechazar los mismos, es decir que, los fundamentos esgrimidos por las empresas solicitantes de la revisión de su presupuesto ejecutado deben ir dirigidos a observar la pertinencia de los gastos que reclama, hecho que en el caso de análisis, no fue considerado por la empresa demandante.

Por otra parte, el objetivo de la revisión de los gastos de las empresas que transportan hidrocarburos por ductos, es preparar la información para una futura revisión tarifaria, debiendo las empresas presentar anualmente, sus inversiones y gastos ejecutados de la pasada gestión, los cuales serán aprobados o rechazados por el ente regulador.

Es preciso aclarar que, la revisión tarifaria es a futuro y no se aplica retroactivamente, como erradamente afirma la parte demandante, ya que la información de gastos de gestiones pasadas, solo sirven de base para fijar una nueva tarifa y si bien, no se realizó las revisiones tarifarias en los 4 años conforme establece la normativa, este hecho no tiene trascendencia alguna, porque de todas formas el ente regulador, tiene la obligación de preparar información necesaria para una futura revisión tarifaria, cuya finalidad es precisamente generar información para una futura revisión tarifaria, la finalidad del acto administrativo que se cuestiona, es la aprobación del presupuesto ejecutado en la gestión evaluada (2010), de donde no resulta siendo evidente lo manifestado por la empresa demandante, en sentido de que existiera imposibilidad sobreviniente que impida el cumplimiento del acto administrativo, como equivocadamente afirma la parte demandante.

Respecto a la denuncia de violación del art. 79 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, en sentido de que habría prescrito el derecho de la Agencia Nacional de Hidrocarburos para imponer sanciones, al definir ciertos gastos como no razonables y no prudentes.

Al respecto, el art. 79 citado señala: "Las infracciones prescribirán en el término de (2) dos años. Las sanciones impuestas se extinguirán en el término de un (1) año. La prescripción de las sanciones quedará interrumpida mediante la iniciación del procedimiento de cobro, conforme a reglamentación especial para órganos de la administración pública, comprendidos en el art. 2 de la presente Ley".

Como se podrá advertir, lo descrito precedentemente, establece únicamente la prescripción de la infracción y la sanción administrativa, en el caso presente, el procedimiento de aprobación de presupuestos ejecutados, no es un procedimiento administrativo sancionador, por el que se le atribuya al operador, una infracción administrativa, ni persigue la imposición de una sanción, como erradamente manifiesta la parte demandante, toda vez que, dicho procedimiento tiene por fin, establecer que gastos e inversiones realizada por las empresas concesionarias, son racionales y prudentes, no siendo por tanto evidente, lo denunciado por la parte demandante.

Por todo lo expuesto, la Autoridad Demandada, al emitir la Resolución Ministerial R.J. 044/2015 de 10 de abril, al haber confirmado la Resolución Administrativa ANH N° 2947/2014 de 11 noviembre de 2014 y la resolución Administrativa ANH N° 2053/2014 de 04 de agosto, actuó de manera correcta, no siendo evidente lo alegado por la institución demandante.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa, interpuesta por la Empresa YPFB Logística S.A.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



11

BBVA Previsión AFP S.A. c/ Ministerio de Economía y Finanzas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 124 a 129 vta., impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREEFI 028/2015 de 07 de mayo de 2015; la respuesta a la demanda de fs. 187 a 196; la réplica de fs. 200 a 201; los antecedentes procesales, y.

I. Considerando de la demanda.

I.1. Antecedentes y fundamentos de la demanda.

Que Juan Genaro Arce Lema y Francisco Javier Rakela Kordez, en representación de Previsión BBVA Administradora de Fondo de Pensiones SA. (BBVA Previsión AFP SA.), dentro el plazo previsto por ley, interpone demanda contenciosa administrativa contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; expresando en síntesis lo siguiente:

Alega que la Resolución impugnada estableció que: "...el pago del Aguinaldo no puede ser considerado como una simple pensión, como lo es la pensión de Vejez, Pensión Solidaria de Vejez, etc., análisis que coincide con el art. 61 de la L. N° 065 de pensiones (...), que claramente señala que: las pensiones (haciendo referencia a los doce (12) pagos mensuales) y pagos (haciendo referencia al pago del Aguinaldo), serán efectuadas trece (13) veces al año..."; señalando que este resulta ser una interpretación forzada que pretende diferenciar las pensiones, que serían 12 de los pagos y que en este último concepto estaría incluido el aguinaldo, lo que haría en total los 13 pagos al año; a cuyo efecto cita de manera textual lo dispuesto en la L. N° 065 respecto a la comisión, fundamentando al respecto que se debe entender que los servicios prestados por la AFP no son gratuitos sino remunerados y que entre esos servicios están la afiliación, pagos de pensión y el pago del aguinaldo; señalando que a pesar de la interpretación de la resolución impugnada, tanto las pensiones y pagos son servicios prestados por la AFP y por lo tanto, son sujetos a la respectiva comisión.

Por otro lado, argumenta que la resolución impugnada pretende dogmatizar el término comisión, relacionándolo únicamente con lo establecido en el parág. VIII del art. 177 de la L. N° 065 de Pensiones y con la Resolución Administrativa SPVS/IP/N° 963-2002, asimilando que dicha comisión correspondería únicamente al Servicio de Pagos de Pensiones, afirmación que a criterio suyo es equívoca, toda vez que el término comisión se refiere a los servicios prestados en general, no solo al servicio de pago de pensiones sino, a todos los servicios que presta la AFP.

Sobre el mismo punto agrega que no puede relacionarse el término comisión, únicamente con lo establecido en el parág. VIII del art. 177 de la L. N° 065, porque ello limitaría que la AFP tuviera derecho a cobrar comisiones únicamente por el servicio de afiliación, procesamiento de datos y administración de pensiones, por el servicio de administración de portafolio por pago de pensiones y la comisión del Sistema Integral de Pensiones; y que al admitir dicha limitación, no hubiera tenido lugar el pago de la comisión por prestaciones por riesgo común, riesgos profesionales y riesgo laboral; sin embargo, las comisiones mencionadas fueron reconocidas y pagadas a favor de la AFP, conforme a la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ/SIREFI N° 024/2013, a pesar de que no se encuentra establecida en forma explícita en el mencionado art. 177-VIII de la L. N° 065 de Pensiones, concluyendo que la comisión son los montos de dinero pagados en favor de la Gestora Pública de la Seguridad Social de Largo Plazo en calidad de contraprestación por servicios prestados, es decir que todos los servicios prestados por la AFP, incluyendo el servicio de pago de aguinaldo, deben ser remunerados, lo cual no quiere decir que se aplique un descuento al aguinaldo de los trabajadores.

Por otro lado menciona que la resolución impugnada, reconoce que el pago del aguinaldo es un servicio que presta la AFP, y aclara que la institución a la que representan, no está incumpliendo con lo establecido en la norma vigente, pues en el marco de la normativa que regula el Sistema Integral de Pensiones, no se establece que la AFP, no cobrará comisión por la prestación del servicio de pago de aguinaldo, más al contrario, si establece el pago de comisión por todos los servicios prestados.

Alega que la Resolución Ministerial Jerárquica impugnada realiza una incongruente recopilación de la norma aplicable al caso, sin tomar en cuenta la naturaleza jurídica del beneficio del aguinaldo en materia de seguridad social, desconociendo la autonomía normativa que el legislador otorga a las normas laborales y de seguridad social; además, toma como punto de partida la Ley de 18 de diciembre de 1944, sin considerar que en materia de Seguridad Social, el D.S. N° 5315, R. Cód. S.S., de 30 de septiembre de 1959 que en su art. 155 reconoce una décima tercera mensualidad de la renta o jubilación en curso de Pago, como aguinaldo, el mismo que se pagará el 24 de diciembre de cada año por duodécimas; finalmente respecto a la naturaleza jurídica del aguinaldo en materia de Seguridad Social, realiza una serie de consideraciones de orden legal, citando la normativa que incumbe a la materia.

Añade que la Circular SPVS-IP-136/2002, no dispone que las AFP's, no tengan derecho al pago de una comisión por prestar el servicio de pago de Pensión N° 13, es decir, aguinaldo, únicamente se establece que no grava ningún tipo de descuento al aguinaldo.

Además señala que con la promulgación y publicación de la L. N° 065, se instituyó el Sistema Integral de Pensiones, cuya fecha de inicio de actividades fue el 11 de marzo de 2011, abrogando la L. N° 1732, que regula el Seguro Social Obligatorio de Largo Plazo, en cuya virtud las AFP's, suscribieron un contrato de prestación de servicios con la Superintendencia de Pensiones en representación del Estado; dicho contrato, en su cláusula décimo quinta, estipula el pago de comisiones a favor de las AFP's, mismas que fueron adjudicadas en un proceso de licitación internacional realizado por el Estado, en base a la normativa que regulaban el seguro social y que por la vigencia del nuevo Sistema Integral de Pensiones, ya no se encuentran vigentes.

I.2. Petitorio.

Por todo lo expresado, solicita al Tribunal Supremo de Justicia, declare probada la demanda y consecuentemente, deje sin efecto la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 028/2015 de 07 de mayo, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que confirma totalmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 61/2015 de 20 de enero de 2015, que en recurso de revocatoria confirmó la Resolución Administrativa APS/DJ/DPC/N° 884/2014 de 13 de noviembre de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

Que citado el Ministro de Economía y Finanzas Públicas, mediante memorial de fs. 187 a 196, responde a la demanda bajo los siguientes términos:

Luego de hacer referencia a los antecedentes del caso, respecto al cobro de comisión por el servicio de pago de la pensión de vejez refirió que de acuerdo a la L. N° 1732 de 29 de noviembre de 1996 las administradoras de fondo de pensiones son las responsables de la administración y otorgamiento de las prestaciones de jubilación, invalidez, muerte y gastos funerarios, del seguro social obligatorio de largo plazo, en ese sentido, de acuerdo a la citada Ley y el D.S. N° 26069 de 09 de febrero de 2001, en contraprestación por el servicio de pago de la pensión de jubilación en el Seguro Social Obligatorio de largo plazo, las administradoras de fondo de pensiones se encuentran autorizadas al cobro de una comisión, bajo regulación y control de la entidad reguladora; para ese efecto la Superintendencia de Pensiones y Servicios Financieros, hoy Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, aprobó la comisión por el servicio de pensiones de jubilación, equivalente al 1.31% sobre el monto de la pensión que corresponda pagar. Posteriormente, con la promulgación de la L. N° 065 de 10 de diciembre de 2010 de Pensiones, se estableció que la Gestora Pública de la Seguridad Social de Largo Plazo asumiría la responsabilidad del pago de la totalidad de prestaciones de vejez; sin embargo dicha ley establece que hasta la fecha en que la gestora pública no inicie actividades, las administradoras de fondo de pensiones, deben asumir de manera transitoria las obligaciones, atribuciones y facultades conferidas a la Gestora Pública, cumpliendo con lo establecido en el contrato de prestación de Servicios, L. N° 1732, 065 y demás normativa reglamentaria, siendo entonces las administradoras de fondo de pensiones, responsables de la administración y pago total de las prestaciones de vejez, autorizadas además al cobro de comisión por tal servicio, en el mismo porcentaje que percibían hasta antes de la fecha de promulgación de la L. N° 065. Por ello, señala, que la pretensión de la actora, no surge del pago de la comisión por el servicio de pago de la pensión de vejez, si no si corresponde o no a BBVA Previsión AFP SA., efectuar el cobro de la comisión por el servicio de pago de aguinaldo.

Sobre el particular alega que BBVA Previsión AFP SA. pretende en su demanda, un tratamiento para el aguinaldo con un carácter particular, distinto al del derecho laboral, determinado por la especialidad que importa la Seguridad Social de Largo Plazo, forzando su entendimiento a efectos de que se conciba a tal beneficio como una pensión mensual más (la número 13), por ello reclama para las administradoras de fondo de pensiones, el derecho al pago de una comisión por prestar el servicio de pago de aguinaldo, argumentando que, en cumplimiento del plazo establecido por las disposiciones jurídicas para el pago del aguinaldo ha procedido oportunamente a prestar el servicio, por lo que en su interpretación, tiene derecho a la retribución. Al respecto, la autoridad de fiscalización señaló mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DPC/N° 61-2015 de 20 de enero de 2015, que no corresponde el pago de una comisión por el servicio de pago de aguinaldo de las prestaciones de jubilación, toda vez que el mismo no es una pensión como mal interpreta la parte demandante, por cuanto si es que fuera la denominada pensión N° 13, sería otorgada por la misma cuantía que las pensiones mensuales regulares, y no así por duodécimas, como ocurre, y que si bien no desconoce la retribución justa y equitativa a la cual tiene derecho la actora, como es el pago de comisión establecida por ley, se debe tener en cuenta que el pago de los derechos en favor de BBVA Previsión AFP SA., tiene un carácter estrictamente legal, porque emerge de una norma, dentro de la que no se encuentra expresamente prevista una comisión por el pago de aguinaldo.

Continúa señalando que, de acuerdo a las disposiciones de la Ley de 18 de diciembre de 1944, los DD.SS. Nos. 2317 de 29 de diciembre de 1950 y 25749 de 20 de abril de 2000 y la R.M. N° 712/2013 de 20 de noviembre de 2003, el aguinaldo no es susceptible de embargo judicial, retención, compensación, renuncia, transacción, ni descuento de ninguna naturaleza, y que está exento del pago del Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado, así como cualquier otra carga tributaria o deducción de aportes al Seguro Social, debiendo pagarse en su integridad en la proporción que corresponda. Además la L. N° 065 de 10 de diciembre de 2010 y su reglamento aprobado por D.S. N° 0822 de 16 de marzo de 2011, determinan que las pensiones y pagos de los regímenes contributivo y semicontributivo serán pagadas 13 veces al año de forma mensual, correspondiente a 12 meses del año y al aguinaldo; que las pensiones y pagos del régimen contributivo y semicontributivo, únicamente serán pasibles al descuento de salud y que el aguinaldo corresponde al pago de una mensualidad de pensión, en aquellos casos en que el asegurado o sus derechohabientes hubieran recibido pensiones por los 12 meses del año, caso contrario, la gestora calculará el aguinaldo a pagarse en duodécimas. Sin embargo, en criterio de la actora, ese aguinaldo es concebido y pagado como la pensión mensual N° 13, empero de acuerdo a la definición establecida en la L. N° 065, una pensión es el monto mensual pagado al asegurado o a sus derechohabientes, es decir que es un pago regular ya sea temporal o de por vida que percibe una persona de forma mensual. El aguinaldo es una retribución extraordinaria, una gratificación que percibe el asegurado una vez al año adicionalmente a las 12 pensiones que recibe por cada mes durante el año; por lo tanto a criterio suyo, no corresponden los argumentos expresados por BBVA Previsión AFP SA., toda vez que el pago del aguinaldo no puede ser considerado como una simple pensión como es la renta de vejez y la renta solidaria de vejez, análisis que concuerda con lo establecido en el art. 61 de la L. N° 065.

II.1. Petitorio.

Finalmente concluye reiterando que, el pago del aguinaldo no es considerado como una pensión, y que por lo tanto la norma no prevé ningún tipo de comisión a las administradoras de fondo de pensiones por el servicio de pago del mismo, es decir que se debe hacer efectivo el pago del aguinaldo en favor de cualquier beneficiario, en su integridad, por lo que no resulta posible concebir ningún descuento del mismo en favor de BBVA Previsión AFP SA., sea por el concepto que fuere.

En cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado, la institución demandante presentó réplica que cursa de fs. 200 a 201 vta., reiterando sus fundamentos; finalmente, a fs. 202 se decretó "autos para sentencia".

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que del análisis y compulsas, en relación con los dos datos procesales y la resolución impugnada, se establece lo siguiente:

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12) de la L.Ó.J., que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar".

Ejerciendo control de legalidad de los actos realizados en sede administrativa y a efectos de no lesionar el derecho al debido proceso, a su motivación y congruencia y exhaustividad, se precisa lo siguiente:

De la revisión de los datos proceso, se advierte que BBVA Previsión AFP SA., mediante notas PREV-CG-0845/2014 de 29 de octubre de 2014 y PREV-CG 0846/2014 de 07 de noviembre de 2014, consultó a la autoridad de fiscalización y control de pensiones y seguros, respecto de la fuente a utilizar para que la administradora cobre la comisión correspondiente por el servicio de pago de pensión, del aguinaldo 2014 para las prestaciones de jubilación; lo que dio lugar a la emisión de la Resolución Administrativa APS/DPC/DJ/N° 884-2014 de 13 de noviembre de 2014 pronunciada por el Director Ejecutivo de la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, que en su disposición única estableció que no correspondía el pago de la comisión por servicio de pago de aguinaldo 2014.

En recurso de revocatoria interpuesto por BBA Previsión AFP SA., la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, emitió R.A. APS/DJ/DPC/N° 61-2015 de 20 de enero de 2015, confirmando totalmente la R.A. APS/DPC/DJ/N° 884-2014 de 13 de noviembre de 2014. Como consecuencia, BBVA Previsión AFP SA., interpuso Recurso Jerárquico ante el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, cuyo titular emitió la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 028/2015, que confirmó totalmente la resolución administrativa impugnada.

IV. De la problemática planteada.

Que de la compulsas de los datos procesales y la resolución ministerial jerárquica impugnada, se concluye que el objeto de la presente controversia radica en determinar si corresponde el pago de comisión, en favor de las aseguradoras de donde de pensiones, por el servicio de pago de aguinaldo para las prestaciones de jubilación.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Para resolver esta controversia debemos primeramente desarrollar la normativa aplicable al caso concreto, así se tiene que:

El art. 177 de la L. N° 065 de Pensiones, de manera textual dispone: "Las Administradoras de Fondos de Pensiones continuarán realizando todas las obligaciones determinadas mediante contrato de prestación de servicios suscrito con el Estado Boliviano en el marco de la L. N° 1732, de Pensiones, Decretos Supremos y normativa regulatoria reglamentaria, así como lo dispuesto en la presente ley y disposiciones reglamentarias del Sistema Integral de Pensiones, asumiendo las obligaciones, atribuciones y facultades conferidas a la Gestora Pública de la Seguridad Social

El art. 32 de la L. N° 1732, respecto a los Servicios y Comisiones de la Administradoras de Fondos de Pensiones, establece: "Los servicios de las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP), serán remunerados por las siguientes comisiones o primas según correspondan: a) El servicio de administración de portafolio será remunerado mediante una comisión descontable de los fondos de pensiones administrados. b) El servicio de afiliación, procesamiento de datos y administración de prestaciones, será remunerado mediante una comisión descontable del total ganado o del ingreso cotizante del afiliado a tiempo de efectuar la cotización. c) El servicio de pago de pensiones del seguro social obligatorio de largo plazo y el servicio de administración y pago de los beneficios de la capitalización, serán remunerados mediante comisiones correspondientes a cada uno de dichos pagos"

Por otra parte, es preciso considerar además lo establecido por el art. 39 D.S. N° 26069, que sobre las deducciones dispone: "El monto de la Renta Mensual de CC a ser pagada, únicamente será susceptible de las siguientes deducciones: a) Para salud, en la forma y porcentaje que las SPVS determine para el efecto, y b) Comisión del servicio de pago que cobre la AFP o entidad aseguradora según corresponda al que se refiere el inc. c) del art. 32 de la Ley de Pensiones versión ordenada, bajo regulación y control de la SPVS"

La normativa glosada establece entonces que el porcentaje de las comisiones serán las mismas que las AFP's percibían antes de la promulgación a la L. N° 065 hasta la fecha de inicio de actividades de la Gestora Pública de la Seguridad Social de Largo Plazo, que hasta la fecha aún no inició actividades y por lo tanto BBVA Previsión AFP SA., debe continuar ofreciendo las prestaciones establecidas en el art. 177-II-b), anteriormente citado, realizando todas las obligaciones anteriores a la actual ley de pensiones; en ese sentido, mientras dure el periodo de transición las administradoras de fondos de pensiones son las responsables de la administración y pago total de las prestaciones establecidas en la norma.

Por otra parte, es importante mencionar también que el aguinaldo de navidad está exento del pago del régimen complementario al valor agregado, así como de cualquier otra carga tributaria o deducción por aportes al seguro social o cualquier otro tipo de descuento o retención, debiendo pagarse en su integridad, tal cual establece el art. 5-II del D.S. N° 2317 de 29 de diciembre de 1950 que dispone: "El aguinaldo no es susceptible de embargo judicial, retención, descuento, compensación ni transacción...", en concordancia con el art. 28 del D.S. N° 25749 de 20 de abril de 2000, que establece: "El aguinaldo no es susceptible de embargo judicial, retención, compensación, renuncia, transacción ni descuento de ninguna naturaleza...", coincidente con la inembargabilidad del aguinaldo ratificada por la R.M. N° 712-03 de 28 de noviembre de 2008 que establece que "el aguinaldo de navidad en forma general, tanto para trabajadores del Estado como para particulares, no es susceptible de embargo judicial, retención, descuento de ninguna naturaleza, compensación, renuncia ni transacción, debiendo pagarse en su integridad en la proporción fijada por ley...".

Ahora bien, según la L. N° 065, las Administradoras de Fondos de Pensiones tienen derecho a la comisión como un monto de dinero pagado en su favor en calidad de contraprestación por los servicios prestados, sin embargo el art. 177 de la L. N° 065, autoriza el cobro de dicha comisión por el servicio de pago de pensiones, que es otorgado sobre el monto de la pensión de vejez.

Al respecto, la misma norma no prevé el pago de comisión a la Administradoras de Fondos de Pensiones, por el servicio de aguinaldo, tal cual lo hace de manera expresa para el servicio de pago de pensión de vejez, pues como señaló anteriormente de acuerdo a la normativa transcrita, el pago del aguinaldo no se encuentra sujeto a retenciones, embargo, ni a descuento por ningún tipo de comisión que no está establecido en la norma. Es en ese sentido que no son válidos los argumentos expuestos por la demandante BBVA Previsión AFP SA., que tiene la obligación de efectuar el pago del aguinaldo por el monto total que corresponde a cada asegurado.

Que siendo atribución de este tribunal, en ejercicio, de la jurisdicción y competencia que la ley le otorga la modulación del alcance de su fallo, no habiéndose advertido la errada interpretación de la norma ni quebrantamiento de los principios constitucionales en las que habría incurrido la institución demandada, como lo afirmo la entidad actora; concluye que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al pronunciar la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 028/2015 de 07 de mayo de 2015, que confirma la R.A. APS/DJ/DPC/N° 61-2015 de 13 de noviembre de 2014, ambas emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 124 a 129, interpuesta por BBVA Previsión AFP SA., representada por Juan Gerardo Arce Lema y Francisco Javier Rakela Kordez, en su mérito, firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 028/2015 de 07 de mayo de 2015, que confirma la Resolución Administrativa APS/DJ/DPC/N° 61-2015 de 20 de enero de 2015 que en recurso de revocatoria confirmó la R.A. APS/DPC/DJ/N° 884-2014 de 13 de noviembre de 2014, ambas emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos este Tribunal Supremo por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



12

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria Contenciosa Administrativo
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 101 a 110, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2014 de 27 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 118 a 127; el proveído de admisión de fs. 143, el memorial de apersonamiento del tercero interesado a fs. 174 a 180, el decreto de “autos” de fs. 201 y, los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2014 de 27 de octubre, amparado en el art. 2 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005, art. 70 de la L. N° 2341, y arts. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Refiere que en virtud a la Orden de Verificación N° 0012OVE01741 “Verificación Específica del IUE” al contribuyente Juan Carlos Pozo Uria; siendo el alcance de la fiscalización los hechos y/o elementos relacionados con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) por la venta de bienes inmuebles, de los periodos fiscales abril de 2010 a marzo de 2011. Posteriormente se emitió Vista de Cargo CITE: SIN/DGLPZ/DF/SFVE/VC/557/2013 de 28 de octubre, estableciendo una deuda tributaria por concepto del IUE, por UFV 1.825.473, equivalentes a Bs 3.426.628.- que incluye el tributo omitido, actualizaciones, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y la sanción de la conducta (multa por omisión de pago).

Adujo que posteriormente se emitió la R.D. N° 00061/2014 de 01 de abril, que determinó sobre base cierta y sobre base presunta, las obligaciones impositivas del contribuyente, mismas que ascienden a un total de UFV 1.895.133.- equivalentes a Bs 3.656.793.- que corresponde a la deuda tributaria por ingresos y gastos relacionados sobre venta de bienes inmuebles (Departamentos), sancionándole con una multa igual al 100% del tributo omitido y por incumplimiento a deberes formales, relacionado con la entrega de la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos y formas, medios y lugares establecidos.

Señaló que la administración tributaria fue notificada con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0591/2014 de 04 de agosto, que resuelve anular obrados hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/DGLPZ/DF/SFVE/VC/557/2013 de 28 de octubre, fundamentando técnica y legalmente su determinación, en cumplimiento de los requisitos estipulados en el art. 96 de la L. N° 2492. Que interpuesto recurso jerárquico, fue resuelto con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2014 de 27 de octubre, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

Manifestó que la resolución impugnada realiza una interpretación errada de la ley, estableciendo un supuesto incumplimiento de los requisitos estipulados en el art. 96 de la L. N° 2492 por parte de la administración tributaria, incorporando además como parte de estos requisitos, la aplicación de procedimientos acordes a principios contables, la realidad económica y la verdad material, siendo un exceso la toma de decisiones a partir de aspectos totalmente subjetivos que vician de nulidad el criterio y el fallo emitido, causando perjuicios a la administración tributaria. Añade que los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 son claros en cuanto a los requisitos para la emisión de la vista de cargo y la resolución determinativa, por lo que no se justifica la aplicación de los arts. 28 y 29 de la L. N° 2341, ni la aplicación de ningún procedimiento adicional, por lo que la AGIT excede en su interpretación al pretender aplicar aspectos no contemplados en la norma específica, vaciando de nulidad su propio criterio, causando indefensión a la administración tributaria, vulnerando el debido proceso.

Alegó que la AGIT viola las formas esenciales del proceso, al no haberse pronunciado sobre las pretensiones deducidas en el recurso jerárquico interpuesto por la administración tributaria, que es la correcta determinación de la deuda tributaria sobre base cierta y base presunta y la aplicación de multas por incumplimiento a deberes formales, de acuerdo a los papeles de trabajo que se encuentran en antecedentes administrativos presentados a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT a momento de responder el recurso de alzada.

Indicó que en la resolución impugnada existe una falta de valoración de la documentación legal, incurriendo en error de hecho, ya que la AGIT no valora que el contribuyente no aportó ningún documento legal ni contable, con el cual pueda respaldar sus gastos; que la negligencia y dejadez del contribuyente no puede ser atribuible a la administración tributaria, por lo que no se puede pretender que en una

fiscalización, toda la carga de la prueba recaiga en la administración tributaria. Agregó que la AGIT señala que la determinación efectuada sobre base presunta es incorrecta, tratando de aparentar que la administración tributaria tenía la obligación de determinar sobre base cierta estos ingresos, cuando dicha obligación recaía en el contribuyente.

Señaló que la resolución impugnada viola los arts. 35 y 36 de la L. N° 2341 y el D.S. N° 27113 en materia de nulidad, ya que el proceso de determinación no está establecido en la L. N° 2341, resolución que lesiona los derechos de la administración tributaria, considerando de manera errada los datos del proceso. Agregó que la administración tributaria, no está obligada a aplicar la verdad material y la realidad económica, siendo éstos instrumentos de análisis que no son de obligatoria aplicación como bien señala el art. 8 de la L. N° 2492, por lo que la AGIT no puede pretender anular las actuaciones del Servicio de Impuestos Nacionales aduciendo requisitos indispensables no contemplados en la norma.

Replicó que la AGIT incurre en aplicación indebida de la ley, aduciendo aspectos subjetivos como la verdad material y realidad económica; que conforme los arts. 46 y 47 de la L. N° 843 reglamentada por el art. 8 del D.S. N° 24051 referido a los gastos, establecen que la utilidad sujeta a impuesto se establece en base a los ingresos menos los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente, sin embargo ante la falta de presentación de documentación por parte del contribuyente, se ha procedido a utilizar procedimientos alternativos sobre los ingresos y los gastos, en ausencia de la documentación que debió haber proporcionado el contribuyente.

Indicó que la resolución impugnada incurre en falta de valoración del art. 47 de la L. N° 843 que establece que la utilidad impositiva para fines del IUE, es resultante de los Estados Financieros elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, concordante con el D.S. N° 24051, resaltando que el contribuyente de manera evasora y de mala fe, dio de baja su NIT en la gestión 2005, pero continuó efectuando actividades gravadas por la venta de bienes inmuebles sin pagar los impuestos y cumplir con sus obligaciones tributarias.

Manifestó que no existe una fundamentación legal ni técnica para anular obrados hasta la Vista de Cargo, ya que los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492, son claros en cuanto a los requisitos establecidos para la emisión de la vista de cargo y resolución determinativa, no siendo necesaria la alusión de los arts. 28 y 29 de la L. N° 2341, normas éstas que son utilizadas cuando exista un vacío normativo en la ley especial; por lo que la AGIT se excede en su fallo viciando su propio criterio al incorporar condiciones y requisitos no previstos en la ley especial.

I.3.- Petitorio

Concluyó el memorial de demanda, solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativa, y en consecuencia se resuelva revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2015 de 27 de octubre, emitida por la AGIT, y se mantenga firme y subsistente en su integridad la Resolución Determinativa N° 00061/2014 de 1 de abril de 2014.

II.- De la contestación a la demanda:

Que admitida la demanda por proveído de fs. 113 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 118 a 127 de obrados, expresando lo siguiente:

Que en el marco normativo de la L. N° 2492, la determinación sobre Base cierta se funda en información, datos y prueba que la administración tributaria en ejercicio de sus facultades pueda obtener sobre hechos generadores, por los que se evidencia fácticamente los resultados de la determinación; información que puede ser obtenida del contribuyente y de terceras personas o agentes de información, e inclusive de la propia labor investigativa de la administración tributaria, pero cuidando que esos datos, pruebas e información permitan demostrar la realización de hechos generadores y permitan establecer su cuantía. En ese entendido, la vista de cargo determinó los ingresos por venta de bienes inmuebles, realizado en base a la información que pudo obtener de diferentes fuentes, lo que determina el carácter cierto de los ingresos no declarados durante la gestión fiscalizada; sin embargo los arts. 47, de la L. N° 843, 7 y 8 del D.S. N° 24051, establecen que la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), se determina a partir de la Utilidad Bruta que se obtiene de deducir a los ingresos, los costos de los bienes vendidos, y sobre dicha utilidad, se deducen los gastos necesarios para obtenerla; lo que establece la obligación de considerar los costos de construcción y venta de los inmuebles, así como los gastos que fueron necesarios para su construcción y posterior venta.

De igual manera señaló que los arts. 47 de la L. N° 843 y 35 del D.S. N° 24051, para la determinación de la utilidad neta imponible debe considerarse la utilidad resultante de los estados financieros, los mismos que deben ser elaborados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y convalidados para efectos tributarios, en cuyo cumplimiento la administración tributaria mediante R.A. N° 05-0041-99 aprobó la aplicación de la Norma de Contabilidad N° 1, cuyo Capítulo II, Apartado I, núm. 3-b), establece que el costo de las mercancías para la venta, en el caso de explotaciones industriales, comprende la materia prima, mano de obra y gastos indirectos de fábrica estableciendo procedimientos generales para su valuación y registro; así también debe considerarse que al margen de dichos componentes del costo de construcción, también fue necesario efectuar otros gastos como los préstamos obtenidos del Banco Bisa S.A. y de la Mutual La Paz, que generan intereses; consecuentemente constituyen gastos, que no fueron tomados en cuenta por la vista de cargo, ni tampoco consideró la información que se solicitó a la Cámara Departamental de la Construcción de La Paz, en relación a la mano de obra y costo de los materiales para determinar el costo de la construcción.

Señaló que esta omisión de no considerar la determinación de los gastos, incide en la fijación de la Base Imponible del IUE, y hace que la misma no se ajuste a la realidad del hecho económico que se pretende gravar, afectando la fundamentación de hecho y de derecho de la vista de cargo y de la resolución determinativa. Por lo que se establece que la base imponible del IUE determinada por la administración tributaria sobre base cierta, no se adecua a los procedimientos legalmente establecidos por la normativa tributaria.

Sostuvo que en relación a la determinación sobre base presunta, la administración tributaria se limitó a la información contenida en los extractos bancarios, sin exponer las causas o motivos suficientes para considerar que dichos depósitos estén vinculados a la actividad

comercial de la venta de bienes inmuebles; así como tampoco tomó en cuenta los gastos en que el sujeto pasivo pudiera haber incurrido, aplicando de forma directa la alícuota parte del IUE sobre los supuestos ingresos no declarados por la venta de bienes inmuebles. Por lo que la determinación de la base imponible del IUE establecida por la Administración Tributaria no se adecúa a los procedimientos legalmente establecidos por la normativa tributaria, lo que hace que los actos administrativos emitidos no cumplan con los requisitos establecidos en los arts. 96-I y 99 de la L. N° 2492.

II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2015 de 27 de octubre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como de la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes hechos:

El 31 de julio de 2012, la administración tributaria notificó al contribuyente Juan Carlos Pozo Uria, con la Orden de Verificación 0012OVE01741 y solicitó la verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con el IUE del periodo abril de 2010 a marzo de 2011 (fs. 6 de anexo 3, de antecedentes administrativos).

El 28 de octubre de 2013, la administración tributaria emitió el Informe Cite: SIN/DGLPZ/DF/SFVE/INF/3809/2013 en el que reporta que, de la fiscalización efectuada, se establece un saldo a favor del fisco sobre base cierta de Bs. 2.414.031, equivalentes a UFV 1.286.221, y sobre base presunta Bs 1.012.597.- equivalente a UFV 539.522, importes que incluyen los impuestos omitidos, actualizaciones, intereses, multa por incumplimiento a los deberes formales y la sanción de la conducta correspondiente a los tributos omitidos (fs. 891 a 919 de antecedentes administrativos).

Como consecuencia de lo anterior, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/557/2013 de 28 de octubre, estableciendo preliminarmente la deuda tributaria por los conceptos del IUE de abril de 2010 a marzo de 2011, sobre base cierta, y sobre base presunta, y multa por incumplimiento a deberes formales con los accesorios de ley por el importe actualizado de Bs 3.426.628; equivalentes a UFV 1.825.743, correspondiente a impuestos omitidos, actualizaciones, intereses, multa por INCUMPLIMIENTO A LOS DEBERES formales y la sanción de la conducta correspondiente a los tributos omitidos. (fs. 920 a 948 de antecedentes administrativos).

Mediante nota de 24 de diciembre de 2013, el contribuyente presentó descargos y pide se declare la inexistencia de la deuda tributaria determinada (fs. 960 a 977 de antecedentes administrativos).

El 01 de abril de 2014, la administración tributaria mediante CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/00061/2014, emitió Resolución Determinativa N° 00061/2014 de 01 de abril de 2014, en la que determinó sobre base cierta y base presunta, las obligaciones impositivas del contribuyente, en el importe que asciende a UFV 1.050.207, equivalentes Bs 2.026.449.- correspondientes a la deuda tributaria por ingresos y gastos relacionados sobre venta de bienes inmuebles por el IUE del periodo abril de 2010 a marzo de 2011; asimismo sanciona al contribuyente con una multa igual al 100% del tributo omitido, en el importe de UFV 840.926.- así como sanciona por incumplimiento al deber formal relacionado con la entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria en el importe de UFV 3.000.- y, multa por incumplimiento a deber formal relacionado con los registros contables y obligatorios en el importe de UFV 1.000.- (fs. 3 a 55 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada (fs. 64 a 87 de antecedentes administrativos) contra la resolución determinativa señalada en el acápite anterior, fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0591/2014 de 04 de agosto, por la cual, anuló obrados hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/557/2013 de 28 de octubre, debiendo la administración tributaria emitir un nuevo acto administrativo fundamentando técnica y legalmente su determinación de la base imponible, sobre base cierta o base presunta (fs. 161 a 177 del cuaderno de antecedentes).

Deducido recurso jerárquico por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la resolución de alzada, la AGIT emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2014 de 27 de octubre, que determinó confirmar la de alzada, disponiendo en consecuencia que la administración tributaria emita nueva Vista de Cargo, estableciendo con precisión el método de determinación de la base imponible y exponer en forma clara la normativa aplicable y los requisitos esenciales exigidos por los arts. 96 de la L. N° 2492, y 18 del DS. N° 27310.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que, el motivo de litis se circunscribe a determinar: Si fue correcta la resolución de la AGIT al anular obrados hasta la vista de cargo, ordenando la emisión de una nueva, a efecto que la administración tributaria determine las obligaciones tributarias del sujeto pasivo sobre el IUE, de acuerdo a ley.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El art. 96-I de la L. N° 2492 establece: "La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado" (sic). Seguidamente, el párrafo III del citado artículo dispone que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento vicaría de nulidad la vista de cargo.

Por otra parte, el art. 18 del Reglamento del Código Tributario Boliviano, D.S. N° 27310, señala los requisitos esenciales que debe consignar la vista de cargo, consistentes en: número, fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, número de registro tributario cuando corresponda, indicación del tributo y, cuando corresponda periodo fiscal, liquidación previa de la deuda tributaria, acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos, firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

Por su parte el art. 99-II de la L. N° 2492, señala: "La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa".

Que la base imponible constituye uno de los elementos estructurales del tributo; que es definida como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: por una parte, es la medida del hecho imponible, y por otra, sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la alícuota del tributo.

En ese contexto, el art. 42 de la L. N° 2492, establece que: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar". Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, según prescribe el art. 43 del CTB, a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, consiguientemente, la determinación sobre base cierta parte del principio de la información, datos y prueba que la administración tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, de tal forma que le permita establecer y demostrar efectivamente los resultados de una determinación, información que puede ser obtenida a través del contribuyente y también de terceras personas o agentes de información establecidos por ley, inclusive de su propia labor investigativa con el fin de obtener pruebas sobre los hechos imponibles ocurridos, que demuestren de manera fehaciente y sin ninguna duda la realización de los hechos generadores de la base imponible y permitan establecer su cuantía, sin que la eficacia de su potestad fiscalizadora se halle limitada o condicionada al asentimiento previo del contribuyente; y, b) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, cuando concurren las circunstancias establecidas en el art. 44 del referido cuerpo normativo.

En relación al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), el art. 36 de la L. N° 843, establece que éste impuesto se establece sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión fiscal y, el art. 47 del mismo cuerpo legal señala que la utilidad neta imponible será resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente.

Finalmente, los arts. 36-II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo y 55 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA), aplicables supletoriamente por mandato de los arts. 74 y 201 del Cód. Trib. Boliviano, establecen la anulabilidad de los actos administrativos cuando el defecto de forma en el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

De las normas glosadas, se colige que la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco, y cuál el importe de la deuda; sin embargo en el proceso de determinación, la administración tributaria debe intentar llegar a la verdad de los hechos, procurando obtener todos los datos y la información necesaria para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria, con la debida fundamentación, y sujetándose a las normas del debido proceso que se configura como un conjunto de garantías básicas que promueven la aplicación de la justicia y la defensa del sujeto pasivo. Adecuando su actuación a los mandatos supremos vinculados con el derecho a la defensa, a la contradicción, a la verdad procesal y a la intermediación, garantías que resultan sustanciales para la realización de los derechos que corresponden a los contribuyentes

En la presente litis, de la compulsas de los antecedentes administrativos, el fisco en aplicación de sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, giró la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/557/2013 de 28 de octubre (fs. 920 a 948 de antecedentes administrativos), estableciendo una obligación preliminar de 1.825.743.- UFV por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) omitido de la gestión fiscal abril 2010 a marzo 2011, más intereses y sanción preliminar por conducta de omisión de pago, liquidación que se obtuvo por el importe de transferencia por venta de propiedad horizontal en los Edificios Nicole y Melissa, por la venta de la Urbanización Los Álamos de Irapavi, Urbanización Los Álamos fase II y por transferencia de otros bienes inmuebles, e ingresos reportados por el sistema financiero, por un total de Bs 2.503.357,98; Sin embargo en relación a los gastos y costos relacionados con la construcción de los edificios Nicole y Melissa, Urbanización Los Álamos y otros, el mismo acto administrativo refiere que no se pudo obtener información necesaria sobre el costo de mano de obra y el costo de materiales, información técnica fundamental para determinar la viabilidad o no de un proyecto de construcción.

En ese marco, si bien la administración tributaria determinó los ingresos en base a información que pudo obtener de terceros a través de Escrituras Públicas de transferencia, formularios 430 de transmisión y enajenación de bienes y, formularios de información sobre operaciones bancarias; no es menos cierto que para determinar la utilidad bruta, no se dedujeron cabalmente los gastos necesarios que estén vinculados a la actividad gravada, tal como prescribe el art. 47 de la L. N° 843 concordante con los arts. 6, 7 y 8 del D.S. N° 24051; ya que la utilidad neta de una gestión fiscal resulta de la imputación de ingresos y gastos, coligiéndose la importancia de establecer los gastos o costos en que incurrió el sujeto pasivo, cosa que no ocurrió en el caso en análisis, por cuanto no se verifica una cuantificación de los costos de los materiales, mano de obra, maquinaria y herramientas, limitándose a cuantificar los depósitos bancarios sobre los cuales aplicó la alícuota del IUE, desconociendo el principio de equidad tributaria, en la medida que no tomó en cuenta los gastos y pasivos del contribuyente vulnerando el principio de capacidad económica y proporcionalidad previsto en el art. 323-I de la C.P.E.

Los antecedentes relacionados, permiten concluir la inexistencia de todos los datos, hechos, elementos, antecedentes y valoraciones en el proceso de determinación de la deuda tributaria, toda vez que la vista de cargo no tomó en cuenta los gastos y costos relacionados en la determinación del IUE, que conlleva el incumplimiento de los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I de la L. N° 2492, constituyendo por tanto una inobservancia a los requisitos esenciales de la vista de cargo, que son los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que la sustentan; omisión que vicia de nulidad dicha actuación, conforme disponen los arts. 96-I-III y 99-II de la L. N° 2492, toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo conforme prescribe el art. 36 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002 y 35 del D.S. N° 27113, vulnerando su derecho a un debido proceso.

Corresponde señalar que ese acto administrativo viciado, le ocasiona al sujeto pasivo gravamen y perjuicio personal y directo y además le coloca en un verdadero estado de indefensión, vicio procesal que conllevó a que se declare la nulidad dispuesta en sede administrativa, conforme los arts. 96-III del Cód. Trib. y art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable en materia tributaria en sujeción al art. 201 de la L. N° 3092, que dispone que para que proceda la anulabilidad de un acto por la infracción de una norma señalada en la ley, debe ocurrir que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados. Por su parte el art. 55 del D.S. N° 27113, establece que, será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione al interés público. Consecuentemente la nulidad dispuesta en sede administrativa, hasta la emisión de una nueva vista de cargo, fue correcta, puesto que la misma debe contener todos los hechos, datos, elementos y valoraciones proporcionados por el contribuyente y de los papeles de trabajo, consecuentemente la resolución impugnada no incurrió en interpretación errónea de la ley como refiere la demandante.

Evidentemente, si bien es cierto que no es atribuible a la administración tributaria que el contribuyente no haya presentado los registros contables y otra documentación que proporcione información relativa al cumplimiento de las disposiciones normativas respecto a la construcción y venta de bienes inmuebles, a través de estados financieros cumpliendo con los principios de contabilidad especificados en el art. 46 de la L. N° 843, no es menos cierto que el sujeto pasivo según el reporte de consulta de padrón extraído del SIRAT, se encuentra en estado inactivo a partir del 24 de diciembre de 2005, por lo que no estaba obligado a presentar registros contables, tampoco a reportar Libros de Compras y Ventas IVA.

Por lo relacionado, este Tribunal Supremo de Justicia considera que durante el proceso de fiscalización y determinación llevado adelante en fase administrativa, la administración tributaria, no procedió a establecer la deuda tributaria de manera fundamentada y motivada, ya que, no se demuestra haberse analizado y valorado la cuantificación de gastos y pasivos del contribuyente, de modo que se cuente con una Resolución apegada a derecho, que genere seguridad jurídica respecto a los datos que fueron manejados, los métodos de determinación asumidos, y la consideración y valoración de los descargos que le fueron presentados, no siendo suficiente que se alegue que la determinación para fines del IUE se realizó en base al análisis de las Escrituras Públicas, minutas y otras proporcionadas por las Notarías de Fe Pública, y depósitos bancarios; omisión que afecta el proceso de fiscalización y el cálculo de la obligación tributaria.

Al respecto la Sentencia Constitucional Plurinacional ha señalado que: "(...) siguiendo el entendimiento contenido en la S.C. N° 0035/2005 de 15 de junio, cuando el legislador atribuye a la administración facultades sancionadoras, no debe proceder por puro arbitrio, sino que deben cumplir determinadas condiciones para ser constitucionales, observando las garantías básicas de orden material y formal.

Conforme a ello, la jurisprudencia constitucional ha sido uniforme en establecer que el debido proceso debe ser observado no solo en la vía judicial, sino en toda la esfera administrativa sancionadora (SS.CC. Nos. 787/2000-R, 953/2000-R, 820/01-R, 685/2002-R, 0757/2003-R, entre muchas otras). Así, la S.C N° 685/2002-R de 11 de junio, ha establecido que los derechos a la seguridad, a la petición, a la defensa y a la garantía del debido proceso, "...es aplicable no sólo al ámbito judicial sino también al administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad; por lo mismo, todo proceso de la naturaleza que fuere deberá ser sustanciado con absoluto resguardo y respeto de los derechos y garantías del procesado"

En ese contexto, la administración tributaria, al emitir sus determinaciones y resoluciones no debe afectar los derechos de los ciudadanos, por lo que está obligada a garantizar el respeto al debido proceso en todas las etapas y actuados que sean de su conocimiento, lo cual implica también el respeto de ese derecho traducido en la emisión de las resoluciones debidamente fundamentadas y motivadas, pues no debe olvidarse que la fundamentación y motivación es parte del derecho al debido proceso, por lo cual, no pueden servir de argumento los arts. 76 y 70. 6) de la L. N° 2492, respecto a la carga de la prueba y la obligación de los sujetos pasivos, de facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria, para en el caso concreto determinar un adeudo tributario, sin considerar las serias observaciones antes anotadas, puesto que la determinación cuestionada, sin una debida fundamentación y motivación, simplemente cae en la arbitrariedad, afectando desde luego el señalado derecho fundamental.

VI Conclusiones.

Que del análisis precedente, se concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2014 de 27 de octubre, al confirmar la resolución de alzada, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa, al haber aplicado correctamente la normativa citada, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en el núm. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 101 a 110, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1481/2014 de 27 de octubre, emitida por la AGIT.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 18 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



14

**Gerencia Graco Cochabamba c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 67 a 71 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba (GRACO-CBA) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 193/2015 de 9 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 110 a 115, notificación al tercero interesado de fs. 90, réplica de fs. 120 a 122, dúplica de fs. 125-126 vta., los antecedentes del proceso, y;

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda

El demandante expresa que el 5 de julio de 2010, la Administración Tributaria notificó al contribuyente Unilever Andina Bolivia S.A., con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00015 e inició el proceso de verificación de los hechos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), por los periodos fiscales enero a diciembre de 2007, bajo modalidad fiscalización parcial: como resultado del mismo y sobre base cierta, se emitió la Vista de Cargo N° 399-00100FE00015-0045/2011 de 7 de octubre, que estableció una liquidación previa de la deuda tributaria por el monto de 24.722.911 UFV's equivalentes a Bs 41.622.007.

Que, presentados los descargos respectivos, se emitió el Informe de Conclusiones CITE:SIN/GGC/DF/FE/INF/ 01093/2011 de 9 de diciembre, modificando parcialmente la liquidación preliminar de la deuda tributaria; y, se pronunció la R.D. N° 17-000753-11 de 21 de diciembre de 2011, que establece de oficio sobre base cierta, las obligaciones del contribuyente respecto al IVA, IT e IUE, en la suma de 24.979.310 UFV's, equivalentes a Bs 42.831.772 importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago.

Manifiesta que, formulado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba (ARIT-CBA), de manera correcta pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0138/2012 de 25 de mayo, confirmando la R.D. N° 17-000753-11.

Indicó que el contribuyente interpuso recurso jerárquico y el 8 de agosto de 2012, presentó documentación en calidad de prueba de reciente obtención, misma que no se adjuntó en el proceso de verificación ni durante la alzada; la AGIT, mediante Resolución AGIT-RJ 1035/2012 de 29 de octubre, revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0138/2012 y modificó la deuda tributaria de Bs 42.381.772 a Bs 40.084.291.

Iniciado el proceso contencioso administrativo por Unilever Andina Bolivia S.A., mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1035/2012, la Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, pronunció la Sentencia N° 635/2013 de 30 de diciembre, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ 1035/2012, ordenando se emita una nueva.

Continuó señalando que en cumplimiento de dicho fallo, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 193/2015 de 9 de febrero, revocando parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0138/2012 y modificó la deuda tributaria de Bs 42.381.772; a Bs. 40.081.847; que ahora impugna; además, que a solicitud del contribuyente, se pronunció el Auto Motivado AGIT-RJ 0021/2015 de 3 de marzo, en el que se ratificó la parte resolutive de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 193/2015, respecto al monto modificado por la administración tributaria, decisión notificada el 4 de marzo de 2015.

El demandante sostiene que la AGIT en cuanto al IVA y al IT, resuelve que la diferencia establecida por la administración tributaria, por el periodo mayo de 2007, surgió como resultado de la comparación de bases imposables distintas y que efectuado el recalcu no se identifican diferencias a favor del fisco y en consecuencia, revocan ese punto de la resolución de alzada por el IVA de mayo de Bs 275.900.41; que al igual que en el IVA, efectuaron el recalcu considerando la base por la regalía por ventas a CONOPCO de Bs 1.233.605.56; por el periodo mayo de 2007 y que no verificó diferencias a favor del fisco; en consecuencia, correspondía revocar el reparo establecido por la administración tributaria

por el IT de Bs 63.968.16 y, sobre el IUE, la AGIT sostiene que la administración tributaria determinó diferencias entre declaraciones juradas IVA, con ventas calculadas sobre el pago por regalías a Unilever N.V. y CONOPCO Inc., por ingresos no declarados, un importe de Bs. 2.122.310.85 sin embargo, se verificó que no existen diferencias a favor del fisco y revocó los reparos determinados en el IVA de mayo 2007, situación que incide en la determinación del IUE al 31 de diciembre de 2007, considerando como descargo válido la diferencia establecida por ingresos no declarados que ascienden a Bs 2.122.310.85 y un ajuste por ventas por Bs 2.334.507.51 que surge de la diferencia entre el ajuste por ventas netas de Bs 4.456.818.36 y los ingresos no declarados que ascienden a Bs 2.122.310.85.

Fundamentos de la demanda

El demandante indicó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 193/2015 de 9 de febrero, al resolver la revocatoria de la determinación del IUE, vulneró las normas contenidas en los arts. 36, 46 y 47 de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, Texto Ordenado (TO), al omitir que su cálculo resulta de los estados financieros al cierre de cada gestión anual.

Precisó que la administración tributaria, como resultado de la fiscalización, determinó -entre otros-, que Unilever Andina Bolivia S.A., en el periodo fiscal mayo de 2007, no declaró ni pagó el impuesto correspondiente a las regalías por las ventas de Hellmans, Maizena y Knorr, tomado como base las ventas determinadas según regalías CONOPCO Inc., de los periodos enero a mayo de 2007 y que el importe se compartió con las ventas según declaraciones juradas contenidas en los formularios 210-IVA y 400-IT de mayo de 2007 advirtiendo una diferencia establecida como reparo sobre los impuestos mensuales IVA, IT y el anual en el formulario 500-IUE.

Sostiene que, la errónea aplicación de la norma, afecta el IUE, por cuanto de la revisión de los papeles de trabajo y del Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGC/DF/FE/INF/ 01093/2011, se advierte que la administración tributaria realizó un trabajo correcto de determinación del adeudo, mientras que la AGIT erróneamente efectuó una comparación de las ventas de enero a mayo de 2007 únicamente con el periodo mayo de 2007, situación que generó la comparación de diferentes bases imponibles, ello a raíz de que la documentación presentada en la AGIT es desagregada; es decir, permite identificar las ventas de Maizena, Knorr y Hellmans, así como la base de determinación de la regalía a CONOPCO Inc., por mes o periodo fiscal.

El demandante hace hincapié en el hecho que todo lo expuesto, si bien incide en la determinación del IVA e IT de mayo de 2007 (por las ventas de enero a mayo de 2007 y no solo de éste último), no tiene trascendencia respecto al IUE; en el recalcado efectuado por la AGIT -que sostiene que no existe diferencia a favor del fisco-, no se consideró el recalcado en los periodos enero a abril de 2007, sobre los cuales recaería el monto erróneamente imputado solo a mayo de 2007, que evidentemente no puede ser determinado por la AGIT a los correspondientes periodos mensuales; empero, considerando que el IUE es un impuesto anual, que en el caso de Unilever Andina Bolivia S.A., el cierre opera en diciembre de cada gestión (de enero a diciembre), y que los montos comprendidos en el periodo fiscal mayo de 2007 corresponden a periodos incluidos en la gestión fiscal en la que se determinó el reparo IUE (de enero a mayo de 2007), implica que al existir diferencias en la gestión 2007, el reparo determinado por la administración tributaria por concepto de ingresos no declarados con afectación al IUE, es correcto indistintamente de los periodos individualizados, al tratarse de un impuesto anual y que en definitiva incide en los ingresos de la gestión para la determinación del IUE.

Concluye precisando que, el fundamento de la AGIT para revocar el IUE, violenta el ordenamiento jurídico tributario contenido en los arts. 36, 46 y 47 de la L. N° 843, al desconocer que este impuesto es determinado de manera anual y no mensual, incurriendo en incorrecta aplicación del mismo al equiparlo o compararlo con el IVA e IT que son determinados mensualmente, siendo además lógico que al existir un monto no declarado que si bien no corresponde a mayo de 2007 y no puede ser imputado a los impuestos mensuales del mismo (periodos fiscales de enero a abril de 2007), se encuentra dentro del alcance del IUE que es anual.

I.2. Petitorio.

La Gerencia GRACO-CBA del SIN, solicita se declare probada la demanda y revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 193/2015 de 9 de febrero impugnada, así como los montos consignados en el auto motivado, por contener violación a la ley respecto a la determinación del IUE como impuesto anual y se declare firme y subsistente en su totalidad el reparo determinado por la administración tributaria por concepto de IUE correspondiente a la gestión 2007.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 7 de septiembre de 2015, que cursa de fs. 110 a 115, argumenta lo siguiente:

La administración tributaria demandante, confiesa que erróneamente realizó una comparación de las ventas de enero a mayo de 2007 únicamente con el último periodo referido, mayo de 2007, por tanto quienes aplican de manera incorrecta la normativa tributaria, pretenden señalar que es la AGIT que incurre en dicho error; reconociendo además, que el periodo de enero a abril de 2007, no puede ser determinado por la AGIT a los correspondientes periodos mensuales, pretendiendo que la instancia jerárquica salve de un modo u otro dichos errores reconocidos por la entidad administrativa.

En ese contexto, en el periodo mayo de 2007, la administración tributaria efectuó la comparación de las ventas del periodo, considerando distintas bases imponibles conforme observó el sujeto pasivo; por una parte la venta según Declaración Jurada Form. 210 de mayo de 2007 y las ventas según la base de cálculo por regalías a CONOPCO Inc. de Bs 4.300.484 por los periodos enero a mayo de 2007, situación que influye en la comparación efectuada por la administración tributaria, motivo por el cual resulta necesario efectuar el recalcado, tomando en cuenta únicamente la regalía base de CONOPCO Inc., por el periodo mayo de 2007; de la misma forma, revisada la documentación adjunta al expediente, se advierte que el sujeto pasivo presenta reportes denominados "Cuadro Resumen Respaldo Base de Cálculo Regalía – CONOPCO Inc.", "Determinación del débito fiscal de las ventas", "Cuadro resumen de referencia de facturas de venta de

Hellmans-Knorr-Maizena", por los meses de enero a mayo de 2007, y se evidencia que las ventas netas (al 87%) del periodo mayo de 2007, alcanza a Bs 1.233.605.56 importe que fue considerado para el recalcu en función a la cédula de trabajo "Determinación del IVA débito fiscal", elaborado por la administración tributaria, en el cual se observa que las ventas según Declaración Jurada de mayo de 2007, son mayores en relación a las ventas según las regalías Unilever N.V. y CONOPCO Inc., en consecuencia, determina una diferencia a favor del fisco, sobre el periodo mayo de 2007, empero la misma surgió como resultado de la comparación de bases imponibles distintas, y efectuado el recalcu correspondiente, no se identifican diferencias a favor del fisco.

Respecto al IT, la administración tributaria consideró las diferencias establecidas en el IVA, observó el periodo mayo de 2007 por Bs 63.968.16 sin embargo, al igual que el IVA, realizado el recalcu considerando la base por la regalía por ventas a CONOPCO Inc. de Bs 1.233.605.56; correspondiente a mayo de 2007, no se verifica diferencias a favor del fisco.

En ese contexto, la autoridad demandada aclara que en el punto "Reconstrucción de Ventas", ésta instancia jerárquica revocó parcialmente respecto al Contrato de Licencia suscrito entre Unilever Andina Bolivia S.A. y CONOPCO Inc., respecto al periodo mayo de 2007, manteniendo el cargo restante correspondiente al calendario leveriano que utiliza semanas para computar cada mes, versus el calendario gregoriano que computa días calendario para cada mes; en definitiva, hace hincapié en que la instancia jerárquica no estableció que el IUE es determinado de manera mensual y que la resolución impugnada contiene la motivación y fundamentación necesarias para todos los puntos demandados.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO-CBA del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 193/2015 de 9 de febrero.

III. Intervención del Tercero Interesado

Orietta Angulo Torrico de Pereyra en representación legal de Unilever Andina BOLIVIA S.A., se apersonó al proceso con memorial presentado el 18 de julio de 2016, sin expresar argumento alguno respecto a la pretensión de la demanda.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

El 5 de julio de 2010, la administración tributaria notificó al contribuyente Unilever Andina Bolivia S.A., con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00015, modalidad parcial, con alcance a la verificación de los hechos correspondientes al IVA, IT e IUE, por los periodos fiscales enero a diciembre de 2007,

El 13 de octubre se emitió la Vista de Cargo N° 399-00100FE00015-0045/2011 de 7 de octubre, que estableció una liquidación previa de la deuda tributaria por el monto de 24.722.911 UFV's equivalentes a Bs 41.622.007.

EL 11 de noviembre, presentados los descargos respectivos, se emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGC/DF/FE/INF/01093/2011 de 9 de diciembre, modificando parcialmente la liquidación preliminar de la deuda tributaria; y, se pronunció la R.D. N° 17-000753-11 de 21 de diciembre de 2011, que establece de oficio sobre base cierta, las obligaciones del contribuyente respecto al IVA, IT e IUE, en la suma de 24.979.310; UFV's, equivalentes a Bs 42.831.772; importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago.

Que interpuesto el recurso de alzada, la ARIT-CBA, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0138/2012 de 25 de mayo, confirmando la R.D. N° 17-000753-11.

Que, contra dicha resolución el contribuyente interpuso recurso jerárquico, y el 8 de agosto de 2012, presentó documentación en calidad de prueba de reciente obtención, por lo que mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1035/2012 de 29 de octubre, la AGIT revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0138/2012 y modificó la deuda tributaria de Bs 42.381.772; a Bs 40.084.291;.

Que mediante proceso contencioso administrativo incoado por Unilever Andina Bolivia S.A., la Sala Plena de éste Tribunal Supremo de Justicia, pronunció la Sentencia N° 635/2013 de 30 de diciembre, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1035/2012, ordenando se emita una nueva.

Que en mérito a lo anterior, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 193/2015 de 9 de febrero, notificada al demandante el 18 de noviembre de 2015, indicando que: "...manteniendo firme el reparo establecido en la R.D. N° 17-00753-2011 de 21 de diciembre de 2011, por Bs 13.584.283; por concepto del IVA, IT e IUE; por consiguiente, se modifica la deuda tributaria de Bs 42.831.772; equivalentes a 24.979.310; UFV's a Bs 40.081.847 equivalentes a 23.429.587 UFV's, importe que será liquidado a la fecha de pago de acuerdo al art. 47 del Cód. Trib. Boliviano debiendo considerar la administración tributaria los pagos a cuenta que hubiere efectuado el sujeto pasivo..."; formulada la solicitud de aclaración y complementación, la AGIT emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0021/2015 de 3 de marzo, notificado a ambas partes el 4 de marzo de 2015.

Que contra dicha resolución se interpuso el presente proceso contencioso administrativo, donde se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de recurso jerárquico impugnado, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT al anular obrados hasta la vista de cargo emitida por la administración tributaria, incurrió en errónea interpretación y aplicación de la normativa, falta de congruencia y precisión, respecto a los métodos de determinación de la base imponible cierta, alegando que la misma constituye una base imponible presunta.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI. 1. - Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en esta sala especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI. 2.- Sobre la base de la relación precedente, corresponde ahora considerar que este Supremo Tribunal de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera, emitió la Sentencia N° 12 de 03 de noviembre de 2015, derivada de la demanda interpuesta por la Empresa Unilever Andina Bolivia S.A. contra la AGIT, impugnando la resolución jerárquica AGIT-RJ 0193/2015 de 9 de febrero, que es la misma que se impugnó al demandar en el presente proceso, constituyendo en síntesis los antecedentes de la referida sentencia, los siguientes:

VI. 2.1.- El objeto de la demanda que dio origen a la Sentencia N° 12, fue el de efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la normativa por la AGIT al resolver la resolución jerárquica impugnada AGIT-RJ 0193/2015 de 9 de febrero.

Luego de la verificación de la documentación, la administración tributaria notificó mediante cédula a UNILEVER con la R.D. N° 17-00753-11 en la que se establece una deuda tributaria de 24.979.310 UFV's equivalentes a Bs 42.831.772; importe que comprende el tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago.

Que mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0193/2015 de 9 de febrero de 2015, emitida por la AGIT, se revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARITCBA/RA 0138/2012 dictada por la ARIT Cochabamba, manteniendo firme el reparo establecido en la R.D. N° 17-00753-2011 de 21 de diciembre, por concepto del IVA, IT e IUE.

Deducida demanda contenciosa administrativa, impugnando la resolución jerárquica indicada en el apartado precedente, declaró "...Probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Orietta Angulo Torrico de Pereyra en representación de Unilever Andina Bolivia S.A. de fs. 95 a 120, y en su mérito, Deja Sin Efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0193/2015 y el Auto Motivado AGIT-RJ-0021/2015 y, por consiguiente, quedan sin efecto, la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0138/2012 dictada por la ARIT Cochabamba, la R.D. N° 17-00753-2011 de 21 de diciembre de 2011 y la Vista de Cargo N° 399-01 00FE00015-0045/2011 de 7 de octubre de 2011, y efectivizando el derecho al debido procedimiento administrativo y el derecho a defensa del sujeto pasivo, en el marco de los razonamientos expuestos en la presente sentencia, se dispone que la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, emita nueva vista de cargo, considerando los contratos extrañados que deberán ser solicitados por la administración al contribuyente con las formalidades, especificaciones y plazo razonable, conforme lo exige el art. 8 del D.S. N° 24501, así como los demás fundamentos expuestos en la presente resolución".

VI.3.- Por lo precedentemente relacionado, tomando en cuenta que en el caso de autos, "la Empresa Unilever Andina Bolivia S.A., en el proceso caratulado con el N° 126/2015-CA impugnó la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0193/2015 de 9 de febrero, que fue dejada sin efecto legal a través de la Sentencia N° 12 de 3 de noviembre de 2015, al resolver el proceso correspondiente al expediente N° 132/2015 en el que demandó la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0193/2015 de 9 de febrero, emitida por la AGIT, se produjo la desaparición del objeto de la litis en la causa en análisis, lo que produce la conclusión extraordinaria del proceso, causa conocida en la doctrina como "Sustracción de materia".

Dicho en otras palabras, la sustracción de materia, consiste en la desaparición de los supuestos, hechos o normas que sustentan una acción, luego cuando esto sucede, la autoridad administrativa o jurisdiccional no podrá decidir o pronunciarse sobre algo que ya no tiene nada que lo sustente, al haberse presentado la sustracción de materia.

En el caso presente, fue impugnada la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0193/2015 de 9 de febrero, que fue dejada sin efecto legal por la Sentencia N° 12 de 3 de noviembre de 2015, lo que significó la desaparición de la resolución que constituye la base para el desarrollo del proceso contencioso administrativo, encontrándose este Supremo Tribunal de Justicia impedido en consecuencia de emitir pronunciamiento sobre el fondo de la causa, en relación con las pretensiones de la demandante.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, dispone el archivo de obrados.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.
 Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.
 Sucre, 18 de enero 2017.
 Ante mí: Abg. Rene Yvan Espada Navia.- Secretario de Sala.



19

**Empresa Nacional de Telecomunicaciones Sociedad Anónima (ENTEL S.A.) c/
 Autoridad General de Impugnación Tributaria
 Contencioso administrativo
 Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 22, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0164/201 de 26 de enero (fs. 4 a 12 vta.) y el Auto Motivado AGIT-RJ 0019/2015 de 19 de febrero (fs. 70 a 72), el memorial de contestación de fs. 128 a 135 vta., la réplica de fs. 168 a 169, la dúplica de fs. 174 a 176, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda:

Que Julio César Valdez Rodo, en su calidad de representante legal de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones Sociedad Anónima (Entel S.A.), en virtud al Testimonio N° 339/2015 de 05 de mayo, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 037 del Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Dennys E. Tapia Crespo (fs. 26 a 37 vta.), se apersonó por memorial de fs. 14 a 22, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 70 de la L. N° 2341 y 147 de la L. N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0164/2015 de 26 de enero y Auto Motivado AGIT-RJ 0019/2015 de 19 de febrero.

1.- Manifestó que en 12 de mayo de 2014, Entel S.A. a través de la transportista IBAPON Regional La Paz, procedió al despacho de 300 Módems ADLS de los 1388 adquiridos por el proveedor Zhone Technologies, siendo su destino final la ciudad de Santa Cruz; carga transportada por la flota Trans. Copacabana, Bus Mercedes Benz de color rojo, con placa N° 3454-DZT, conducido por el Sr. Walter Ávila Zevallos, y que el 12 de mayo de 2014, se procedió al comiso de los referidos módems en la localidad de Suticollo en el Operativo denominado Suticollo 83, por los policías Sargento Jhonny Arcani y Cabo Henry Tambo, por presentar un comprobante de entrega N° 000512, siendo la mercadería depositada en el recinto aduanero para su aforo físico, valoración e investigación, elaborándose el acta de Intervención COARCBA-C-0147/2014 de 12 de abril, porque los datos documentales no guardan correspondencia con los de la mercadería comisada respecto al comprobante de entrega.

2.- Que la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 14 de julio, establece que la Declaración Única de Importación (DUI) 2014 211 C130 de 12 de octubre que fue presentada, no ampara la legal importación de la mercadería descrita en el Acta de Intervención Contravencional N° COARCBA-C-0147/2014 de 12 de abril, Operativo denominado Suticollo 83, debido a que físicamente se trataría de 300 unidades Modems Router, Model: 6511-A1-EU, ADSL+1POR ROUTER W I con distintos números de serie, que difiere de lo consignado documentalmente en la DUI 2014 211 C130, que hace referencia a 1388 unidades de aparatos de transmisión, pero no consigna números de serie que indique una relación de la mercadería decomisada con la documentación presentada, por lo que se trataría de productos diferentes, contraviniendo la Resolución de Directorio (RD) 01-003-11 de 23 de marzo que aprueba el manual para el procesamiento por contrabando contravencional y remates, motivo por el cual se declaró probado el contrabando contravencional atribuido a Walter Ávila Zevallos y a la Entel S.A. por la mercadería comisada según Acta de Intervención N° COARCBA-C-0147/2014.

3.- Que el 12 de mayo de 2014, conforme a los arts. 131, 143 y 218 de la L. N° 2492, se interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 14 de julio, dando lugar a que la autoridad regional de impugnación tributaria, luego de un análisis de las pruebas y descargos presentados, conforme las reglas de la sana crítica, según el art. 81 de la L. N° 2492, así como en aplicación del principio la verdad material previsto por el num. 1 del art. 200 de la misma ley, establezca que dicha documentación ampara la legal importación de la mercancía comisada, y concluya que la recurrente no incurrió en la conducta prevista en el núm. 4 del art. 160-b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, así como revocando totalmente la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 07 de julio emitida por la administración aduanera.

4.- Que posteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) indicó que al no demostrar en la etapa recursiva, que la omisión en la presentación de la prueba de reciente obtención, no fue por causa propia, incumplió lo dispuesto en el art. 81 de la L. N° 2492, además que no se desvirtuó la calificación de su conducta como contrabando contravencional, prevista por los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, por lo que resolvió revocar la Resolución Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0422/2014, manteniendo la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 07 de julio.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló inexistencia de la figura de contrabando, toda vez que presentó prueba de descargo y documentos adicionales relacionados a la DUI, los cuales no fueron valorados y apreciados por la administración aduanera como correspondía. Que de acuerdo a procedimientos y reglamentaciones de la Aduana Nacional, con la documentación de embarque recibida y revisada del proveedor, la primera acción es el llenado del formulario de la declaración andina del valor, debiendo especificarse desde el ítem 68 hasta el 81 todas las características del equipo o material importado con absoluta veracidad, para que esta información, a través del sistema SIDUNEA sea registrada con un número y validado por sistema electrónico de la administración aduanera, para que de acuerdo a la partida arancelaria utilizada, el sistema arroje toda la información para la DUI, por lo que los datos referentes a la factura, guía aérea, lista de empaque y Declaración Andina del Valor, son emitidos automáticamente mediante sistema electrónico y son válidos para su nacionalización, desvirtuando el contrabando y respaldando la importación de los 300 equipos zhone 6511-A1-EU ADSL2.

Manifestó, que de acuerdo a la documentación de respaldo los equipos comisados son parte del total importado por Entel S.A., puesto que una vez que los módems ingresaron, naturalmente tenían que ser distribuidos en todo el país de acuerdo a las necesidades comerciales, siendo ese el motivo por el cual los equipos comprados no se quedan en un solo lugar, por lo que los 300 módems comisados el 12 de mayo de 2014, son solo parte de los 1388 equipos adquiridos del proveedor.

Indicó que revisando la documentación presentada por Entel S.A., esta corresponde a la misma característica descrita en el Packing List y en el Comercial Invoice 210865/113394, así como en la Póliza de Seguro – declaración de transporte, Póliza 58005529, que describe el material asegurado y que corresponde a módems modelo 6511-A1-EU, que forman parte de los documentos adicionales de la DUI C-1350, que no fueron correctamente analizados por la técnico aduanero.

Que los incs. a) y c) del art. 101 de la Ley General de Aduanas (LGA), establecen que la declaración de mercancías debe entenderse como completa cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes, por lo que la declaración única de importación entregada en calidad de prueba pre constituida, contempla expresamente los datos que identifican a la mercadería, la cantidad, el proveedor, el importador, el declarante, la Aduana ingreso al país, marcas en bultos, identificación de contenedores, antecedentes descritos en la página de documentos adicionales a la DUI C-1350, que no fueron valorados por la Aduana Interior, aclarando que la resolución sancionatoria no refiere en absoluto esta prueba de descargo, lo que constituye vulneración al derecho de la legítima defensa.

Refirió que el rechazo de la prueba de descargo, va en contra de la doctrina tributaria, así como transgrede al debido proceso, puesto que Entel S.A., conforme a las facultades previstas en el art. 76 de la L. N° 2492, hizo valer su derecho probatorio demostrando los hechos constitutivos con la mercadería incautada con documentación pertinente, presentando la nota emitida por Elena Peña de Zhone Technologies en 18 de julio de 2014, como prueba de reciente obtención y bajo juramento, la cual fue emitida posteriormente a la Resolución Sancionatoria, de acuerdo al criterio de la autoridad regional de impugnación tributaria, y prueba que los productos fueron legalmente adquiridos por la empresa, por lo que la autoridad demandada incumplió con lo establecido en el art. 213 de la L. N° 2492, al haber admitido la prueba y luego calificarla como inoportuna.

Continuó señalando que la autoridad demandada debió considerar lo establecido en el parág. III del art. 80 de la L. N° 2492, al evidenciar la existencia material de la documentación, y pretender excluirla por una formalidad, tomando en cuenta que la facultad del juzgador debe sujetarse a la objetividad y buscar la legalidad y legitimidad, fundándose sobre la verdad material al momento de resolver una causa, por lo que la AGIT debió considerar la presunción establecida en el art. 69 de la L. N° 2492, no existiendo duda de que la nota emitida por Elena Peña de Zhone Technologies en 18 de julio de 2014, constituye un documento válido que debe ser apreciado.

Acusó que su derecho a la defensa y la seguridad jurídica fueron vulnerados por la autoridad demandada, puesto que no cumplió con el inc. a) del art. 217 de la L. N° 3092, omitiendo acatar lo dispuesto por el parág. III del art. 211 de la misma Ley, al no admitir como prueba la nota emitida por Elena Peña de Zhone Technologies de 18 de julio de 2014, con la cual se demuestra que no se incurrió en contrabando, más aun cuando se indicó que la omisión de la presentación de esta prueba no fue por causa propia, incumpliendo con el art. 81 de la L. N° 2492, puesto que existe contradicción por parte de la autoridad demandada, que señaló día y hora para el respectivo juramento de prueba de reciente obtención admitiendo la misma, y sin justificación legal la rechazó en su resolución.

Agregó vulneración al principio de verdad material previsto en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, aplicable por mandato del art. 201 de la L. N° 3091, puesto que la autoridad demandada tenía todos los elementos para adquirir convencimiento, en base a las facturas de compra venta y de los documentos presentados, los cuales fueron descartados, lesionando los intereses de Entel S.A., que conforme al D.S. N° 29544 de 01 de mayo de 2008 es de propiedad del Estado, por lo que la AGIT debió valorar la prueba de reciente obtención presentada.

Finalmente señaló como prueba de cargo que hace procedente la devolución de los equipos comisados, la siguiente: DUI N° C-1350; Parte de recepción de Albo S.A.; Factura Comercial N° 210865/113394 emitida por Zhone Technologies a favor de Entel S.A.; Pedido de compra N° 204413 a nombre de Zhone Technologies; Guía Aérea N1 MIA 00003302; Packing List con número de orden 113394; Declaración Andina de Valor N° 144700; Póliza de Seguro N° 58005529 – Declaración de Transporte; y Carta de Zhone Technologies a ENTEL S.A.

I.2.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, en base a los fundamentos expuestos y se revoque la resolución jerárquica, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0422/2014, dejando nula y sin valor alguno la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 07 de julio y se disponga la devolución de los 300 módems comisados.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad

demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Administración de la Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 128 a 135 vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 126) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que no obstante, contesta desvirtuando los argumentos de la demanda de la siguiente manera:

II.1.- Señaló que la instancia jerárquica niega enfáticamente la existencia de transgresión al debido proceso y al derecho a la defensa, ya que no se produce indefensión cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones, por lo que en el presente caso se advierte que el demandante, ha asumido conocimiento de los actuados administrativos, apersonándose al proceso en plazo para interponer el recurso de alzada, Jerárquico, una acción de amparo, lo cual desvirtúa una supuesta afectación a su derecho a la defensa, no existiendo indefensión, siendo un acto anulable cuando causa indefensión al no contar con los elementos que permiten alcanzar su fin, como señala el art. 36 de la L. N° 2341 y el 55 del D.S. N° 27113, así como también, que no existe vulneración al debido proceso, toda vez que, el demandante no expone cuál elemento del debido proceso habría sido infringido por la autoridad demandada, limitándose a citar sentencias constitucionales sin determinar la relación de causalidad con el derecho o garantía supuestamente lesionados.

Manifestó que la instancia jerárquica, de manera fundamentada y motivada expresó que si bien el sujeto pasivo procedió al juramento de reciente obtención en instancia de alzada, debió cumplir con lo dispuesto en el art. 81 de la L. N° 2492, es decir probar que la omisión en su presentación no fue por causa propia, no correspondiendo lo señalado por la instancia de alzada al indicar "que no precisa demostrar que la omisión de su presentación fue por causa propia", por lo que la prueba presentada por el sujeto pasivo, si bien es un documento original supuestamente emitido en Miami – Estados Unidos de Norteamérica, no se constituye como un acto jurídico, toda vez que no existe una relación jurídica a través de dicho documento, sino que es una expresión unilateral que alude a un punto específico, de modo que conforme al art. 76 de la L. N° 2492, el demandante no demostró la autenticidad de dicho documento para hacer prevalecer sus derechos, puesto que los documentos privados sólo surten efecto entre partes y para ser oponibles a terceros deben ser autenticados por autoridad competente, aspecto que en el caso no se dio porque la prueba no se encuentra debidamente legalizada.

Que a la instancia jerárquica le correspondió verificar los descargos presentados por Entel S.A. ante la administración aduanera en el proceso contravencional por contrabando, la cual consistía en la DUI C-1350 en fotocopia legalizada, con su documento soporte como la factura N° 210865/113394, Documentos de Embarque Air Walybill N° MIA000003302, Packing List N° 113394, DVA N° 144700, Parte de Recepción N° 211 2014 5250 – MIA000003302 cursantes de fs. 4 a 21 de los antecedentes administrativos, de la cual se advierte que si bien coincide en cuanto al producto, marca, modelo, origen y cantidad, no es menos cierto que la observación de la Administración Aduanera está referida a que no existen los números de serie en la documentación presentada, por lo que se concluyó que los ítems 1 al 30 descritos en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0147/2014 de 3 de junio, no se encuentran amparados al no consignar el número de serie que identifique o establezca la relación de la mercadería decomisada respecto a la documentación presentada.

Continuó señalando, que de la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que el sujeto pasivo presentó el Pedido de Compra N° 204413, que refiere la compra de los módems y un listado que no lleva firma alguna de responsable emisor, ni se constituye en documento aduanero como tal, puesto que no forma parte de la documentación soporte de la DUI C-1350, ni está asociada a dicha DUI, por lo que estos documentos no explican de ninguna manera la pretensión del demandante, en consecuencia la mercancía decomisada y descrita en el Acta de Intervención COARCBA-C 0147/2014, no corresponde a la declarada en la DUI C-1350 y su documento soporte, incumpliendo el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), modificado por el D.S. N° 784.

Refirió que no existe documento que no se haya valorado, y que el demandante no señaló ni precisó exactamente cuáles serían los documentos no valorados, estando esta afirmación desvirtuada con el fundamento y la motivación de la resolución jerárquica, donde se demuestra que todas las pruebas que fueron presentadas fueron valoradas, por lo que no existe vulneración al principio de verdad material.

Finalmente citó la Sentencia de Sala Plena N° 322/2014 de 07 de octubre, respecto a la prueba de reciente obtención, indicando también, que la instancia jerárquica conoce el inciso d), art. 4 de la L. N° 2341 que establece que bajo el principio de verdad material la administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal.

II.2.- Petitorio

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Entel S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0164/2015 de 26 de enero.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que Entel S.A., presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 168 a 169, en el que se reiteró los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la réplica a través de providencia de fs. 170, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 174 a 176, por la que se reiteró asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 177, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 12 de mayo de 2014, efectivos de Control Operativo Aduanero (COA), elaboraron el Acta de Comiso N° 001290 (fs. 36 de los antecedentes administrativos), comisando preventivamente 15 cajas, conteniendo en su interior módems marca Zhone, que eran transportados en el vehículo con placa de control N° 3454-DZT, indicando que en el momento de la intervención el conductor presentó el Comprobante de Entrega N° 000512 y Control de movimiento de materiales N° 77593.

III.2.- Que el 15 de mayo de 2014, Entel S.A. mediante memorial solicitó a la Administración Aduanera la devolución de equipos comisados, presentando como descargos la DUI C-1350 en fotocopia legalizada, Parte de Recepción, pedido de compra N° 204413, Factura Comercial PC-204413, Guía Aérea MIA 000003302, Packing List N° 113394, DVA N° 14470, Póliza de Seguro y un listado (fs. 3 a 21 de los antecedentes administrativos).

III.3.- Que el 04 de junio de 2014, la administración aduanera notificó a Walter Ávila Zevallos con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C- 0147/2014 de 03 de junio (fs. 60 a 63 de los antecedentes administrativos), la cual indica que el 12 de mayo de 2014 efectivos del COA en la localidad de Locotal de Cochabamba, interceptaron el ómnibus con Placa de Control 3454-DZT de la empresa Trans Copacabana, donde evidenciaron la existencia de 15 cajas, que contenían en su interior módems marca Zhone, cada caja de 20 unidades, generando que el conductor en el momento de la intervención, presente el Comprobante de Entrega N° 000512 de SERVIENTREGA IBAPON SRL. (fs. 37 y 38 de los antecedentes administrativos), el de Control de Movimiento de Materiales N° 77593 (fs. 39 de los antecedentes administrativos), presumiendo el ilícito de contrabando, procediendo al comiso y posterior traslado a Albo S.A., para su aforo físico e inventario determinado por tributos 7.123,2 UFV, calificando la conducta como contravención aduanera de contrabando, prevista en los incisos b), g) y f) del art. 181 de la L. N° 2492, otorgando 3 días de plazo para presentar descargos, a partir de su legal notificación. El 06 de junio de 2014, Entel S.A. mediante memorial de fs. 67 de los antecedentes administrativos, ratificó la prueba presentada el 15 de mayo de 2014

III.4.- Que el 27 de junio de 2014, la administración aduanera emitió el Informe N° AN-CBBCI-SPCC-318/2014 (fs. 78 a 85 de los antecedentes administrativos), concluyendo que del análisis y evaluación de los descargos (DUI), los mismos no amparan la legal importación de los ítems 1 al 30 del Acta de Inventario de la mercancía decomisada, puesto que se trataría de 300 unidades de Modems Router, Model: 6511-A1-EU, ADSL2+1 Port Router WI, distintos números de serie que es diferente de los consignados en la citada DUI, que hace referencia de 1388 unidades de aparatos de transmisión, además que los documentos soporte no establecen el número de serie que identifique o establezca relación de las mercancías decomisadas respecto a la documentación presentada, y que la DUI no cuenta con números de serie asociados, por lo que recomendó emitir la Resolución que corresponda.

III.5.- Que el 16 de julio de 2014, la administración aduanera notificó en secretaría a Walter Ávila Zevallos y a la Empresa Entel S.A. con la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 07 de julio (fs. 86 a 92 de los antecedentes administrativos), que declaró probado el contrabando contravencional de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional N° COARCBA-C-0147/2014, disponiendo el comiso definitivo, debiendo la Supervisoría de Procesamiento por Contrabando Contravencional, proceder a la disposición de acuerdo a la normativa aduanera.

III.6.- Esta Resolución Sancionatoria, dio lugar a que la empresa ENTEL S.A., mediante memorial de fs. 48 a 51 vta., del Anexo 1, interponga recurso de alzada en su contra, que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0422/2014 de 04 de noviembre (fs. 148 a 167 del Anexo 1), por la que se decidió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 7 de julio.

III.7.- En virtud a la resolución de recurso de alzada, la administración aduanera por memorial de fs. 192 a 196 vta., del Anexo 1, interpuso recurso jerárquico contra la misma, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0164/2015 de 26 de enero (fs. 214 a 222 del Anexo 2 y fs. 4 a 12 vta. del expediente), que revocó totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0422/2014 de 4 de noviembre, disponiendo que se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 07 de julio.

III.8.- Ante esta resolución de recurso jerárquico, mediante memorial de fs. 251 a 253, la empresa Entel S.A. solicitó aclaración sobre los fundamentos emitidos, mereciendo el auto motivado AGIT-RJ 0019/2015 de 19 de febrero cursante de fs. 254 a 256 del Anexo 2, que

dispuso no ha lugar a la solicitud de aclaración de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0164/2015 de 26 de enero, disponiendo que dicha resolución quede firme y subsistente en todas sus partes.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, consiste únicamente en determinar si la autoridad demandada consideró y valoró correctamente la prueba de descargo presentada por Entel S.A., como prueba de reciente obtención, la cual a criterio de la empresa demandante desvirtuaría fehacientemente el contrabando que se le atribuyó, puesto que al no considerarla se habría vulnerado su derecho a la defensa.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación

Habiendo sido identificado el punto controvertido, es necesario primeramente establecer que el Contrabando Contravencional, según Cotter Patricio Juan, en su libro: "Las Infracciones Aduaneras", Segunda Edición, es: "...el ilícito tipificado en las legislaciones aduaneras, que prescribe una conducta violatoria de una norma aduanera fundamental, que consagra un principio aduanero reconocido por todos los países. Este principio, (...), se encuentra íntimamente vinculado con la soberanía de los Estados y tiene por finalidad asegurar la posibilidad inherente a todo Estado de decidir qué mercancías pueden entrar o salir de su territorio o en su caso bajo qué condiciones. Este principio expresa que nadie puede introducir ni extraer mercancías de un Estado sin la previa autorización aduanera, a cuyo fin la entrada y salida de mercaderías debe realizarse por lugares habilitados y en horarios habilitados, donde serán sometidos a los controles encomendados a la autoridad aduanera... Ilícito aduanero por excelencia que supone la vulneración de la función principalísima de la Aduana, esto es, el debido control del tráfico internacional de mercancías. El contrabando excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades de control de las aduanas sobre las importaciones y exportaciones. Es todo acto u omisión tendiente a impedir o dificultar el adecuado control que le compete a las aduanas sobre las importaciones y exportaciones de mercaderías. Es claro que la entrada y salida de mercancías nunca es libre, siempre hay que someterlas a formalidades aduaneras, y ello con independencia de la carga tributaria que pudiera disponerse o el régimen de prohibiciones o restricciones aplicables..."

En ese sentido, se tiene que la LGA, tiene por objeto regular el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, estableciendo en su art. 165, los delitos aduaneros, refiriendo que comete delito aduanero, la persona que por acción u omisión, directa o indirectamente, por sí sola, asociada o por intermedio de otras personas, incurra en alguno de los siguientes actos: "a) Quien instruya o realice tráfico de mercancías para su introducción o extracción del territorio aduanero nacional en forma clandestina; b) Quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o en violación de los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por leyes especiales; c) Quien realice tráfico de mercancías eludiendo el control aduanero o por vías u horarios no habilitados; d) Quien realice transbordo de mercancías infringiendo disposiciones de esta ley o las descargue en lugares distintos de la aduana de destino, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la administración de la aduana; e) Quien comercialice mercancías transportadas ilegalmente; f) Quien realice tráfico o comercialización de mercancías extranjeras dentro del territorio nacional sin el amparo de la respectiva documentación aduanera. Quien retire del control aduanero mercancías no comprendidas en la declaración aduanera que ampara el régimen al que debieran ser sometidas; g) Quien tenga o comercialice mercancías cuya importación se encuentre prohibida; h) Quien tenga mercancías extranjeras sin la autorización de la Aduana Nacional o comercialice mercancías, mientras están bajo el Régimen de Tránsito Internacional ingresadas al territorio nacional bajo el régimen de tránsito aduanero internacional; i) Quien infrinja otras disposiciones expresamente señaladas en la ley; y j) Quien realice cualquiera de los actos señalados en el art. 66, numeral II de la LGA".

El art. 181 de la L. N° 2492, establece que comete Contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: "a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía; b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la administración tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la administración tributaria más próxima; d) El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la administración tributaria; e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas; f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida; y g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita". Señalando en su último párrafo que el contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros. El art. 160-4 de la L. N° 2492, complementa la normativa señalada precedentemente, estableciendo que el contrabando es considerado como contravención tributaria cuando se refiera al último párrafo del art. 181 del mismo cuerpo legal.

Bajo tal normativa, se advierte que la potestad aduanera es el conjunto de atribuciones que la ley otorga a la Aduana Nacional, para el cumplimiento de sus funciones y objetivos, que debe ejercer en estricto cumplimiento de dicha normativa y del ordenamiento jurídico nacional; pues, todas las actividades vinculadas directa o indirectamente con el comercio exterior, ya sean realizadas por entidades estatales o privadas, se rigen por los principios de buena fe y transparencia. Entonces, la Aduana Nacional es la institución encargada de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, intervenir en el tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los tributos que gravan las mismas y de generar las estadísticas de ese movimiento, sin perjuicio de otras atribuciones o

funciones que fijen las leyes; así como de controlar, comprobar, verificar e investigar, así como de ejecutar inspecciones materiales de bienes y locales; así como de asumir las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, cantidad, calidad, medida, origen, procedencia y valor de las mercancías vinculadas al comercio exterior.

En tal sentido, es preciso traer a colación lo establecido por el inc. a) del art. 217 de la L. N° 2492 que dispone: "Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente", así también el art. 76 de la L. N° 2492 determina que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Por otro lado el art. 81 del mismo Cód. Trib., señala sobre la aplicación, pertinencia y oportunidad de la prueba lo siguiente: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa; 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

En ese marco normativo y de la revisión de los antecedentes, se advierte que el 12 de mayo de 2014, efectivos de COA, elaboraron el Acta de Comiso N° 001290 (fs. 36 de los antecedentes administrativos), comisando preventivamente 15 cajas, conteniendo en su interior módems marca Zhone, que eran transportados en el vehículo con placa de control N° 3454-DZT, dando lugar a que el 15 de mayo de 2014, Entel S.A. solicite a la Administración Aduanera la devolución de equipos comisados, y presente como descargos la DUI C-1350 en fotocopia legalizada, Parte de Recepción, pedido de compra N° 204413, Factura Comercial PC-204413, Guía Aérea MIA 000003302, Packing List N° 113394, DVA N° 14470, Póliza de Seguro y un listado (fs. 3 a 21 de los antecedentes administrativos).

Posteriormente el 04 de junio de 2014, la Administración Aduanera notificó a Entel S.A. con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C- 0147/2014 de 03 de junio (fs. 60 a 63 de los antecedentes administrativos), la cual calificó la conducta de la empresa como contravención aduanera de contrabando, prevista en los incs. b), g) y f) del art. 181 de la L. N° 2492, otorgándole 3 días de plazo para presentar descargos.

Continuando con los antecedentes, se advierte que Entel S.A. en instancia administrativa presentó a la administración aduanera la siguiente documentación: DUI C-1350 de 10 de enero de 2014, Parte de Recepción de ALBO SA 211 2014 5250 – MIA000003302 de 05 de enero de 2014, Pedido de Compra N° 204413 de 12 de octubre de 2013, Factura Comercial N° PC-204413 de 20 de diciembre de 2013, Guía Aérea N° MIA 000003302 de 20 de diciembre de 2013, Packing List con número de orden 113394 de 20 de diciembre de 2013, declaración andina de valor N° 144700 de 10 de enero de 2014, Póliza de Seguro – Declaración de Transporte N° 58005529 de 17 de diciembre de 2013, Invoce 311317 de 20 de diciembre de 2013 y Lista con número de serie (fs. 4 a 21 de los antecedentes administrativos). Posteriormente en instancia de alzada ofreció como prueba de reciente obtención la Nota de 18 de julio de 2014 emitida por Elena Peña de Zhone Technologies Inc., con la cual certificaba la venta a Entel S.A. de 1388 módems modelo 6511-A1-EU con precio por unidad de \$us.22,50.- adjuntando una lista que contiene las series de cada modem, documentación que cuenta con Acta de Juramento de Reciente Obtención de 21 de agosto de 2014, conforme se advierte a fs. 56 del Anexo 2, cumpliendo de esta manera con lo señalado por el art. 81, parte infine de la L. N° 2492.

Dentro de las pruebas de descargo señaladas, se tiene la Nota de 18 de julio de 2014 emitida por Elena Peña de Zhone Technologies inc. (fs. 18 a 47 del Anexo 1), que constituye la documental, cuya valoración está en discusión en el presente caso, nota que fue presentada como prueba de reciente obtención, advirtiéndose que la misma fue obtenida luego de emitida la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0308/2014 de 7 de julio de 2014, y que se procedió a tomar el juramento de prueba de reciente obtención a la representante legal de Entel S.A. Melvy Rosio Herbas Castellanos, conforme se advierte a fs. 56 del Anexo 1, por lo que esta documental debe ser considerada como una prueba legal, puesto que la empresa demandante cumplió con lo señalado en los arts. 81, parte infine y 217 de la L. N° 2492, criterio que adecuadamente expresó la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria en instancia de alzada, aceptando la referida nota y otorgándole el valor que merecía.

En ese sentido, la mencionada Nota de 18 de julio de 2014 emitida por Elena Peña de Zhone Technologies Inc., desvirtúa el contrabando contravencional que se le atribuyó a ENTEL S.A., toda vez que la administración aduanera consideró que existía contrabando porque los 300 módems no contaban con documentación de respaldo que indique los números de serie correctos de cada uno, situación que fue desvirtuada con la referida nota presentada por la empresa demandante, la cual certifica la venta a Entel S.A. de 1.388 módems C.P.E., Modelo 6511-A1-EU con el precio por unidad, número de ítem y de serie, información que respalda contundentemente la importación legal de la mercancía comisada, siendo la nota un documento adicional de respaldo a la DUI C-1350, advirtiéndose que la empresa demandante cumplió con lo establecido en el art. 76 de la L. N° 2492, aclarando que el no considerar esta prueba de reciente obtención constituiría una vulneración al derecho a la defensa de la empresa Entel S.A., correspondiendo en consecuencia a este Tribunal Supremo de Justicia, corregir el argumento y la decisión emitida por la autoridad demandada, aplicando el principio de verdad material, puesto que de no hacerlo estaríamos desconociendo la verdadera realidad de lo sucedido, correspondiendo en consecuencia la devolución inmediata de la mercancía decomisada.

Finalmente, es necesario precisar que el principio de verdad material, es el que rige en materia administrativa; o bien, la prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal; que presupone que las formalidades no deben impedir el logro de los objetivos del derecho sustancial, por ello, en virtud a él, siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto; puesto que no se trata de agotar ritualismos vacíos de contenido o de realizar las normas de derecho sustancial de cualquier manera. El principio de verdad material busca que el logro de la justicia no se vea impedido por cuestiones o reglas procesales o por consideraciones de forma, que no son estrictamente indispensables para resolver el fondo de los casos, debe ser aplicado en todos los ámbitos del derecho; impregnando completamente la función administrativa; resultando inadmisibles que se

exijan ritualismos o formalismos exagerados, que impidan la materialización de la justicia. Es por esa situación que entre los principios contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, se encuentra sin duda como uno de los más importantes, el de verdad material, que dispone expresamente, que la administración pública debe investigar la verdad material en oposición a la verdad formal.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, por las características del problema planteado, se concluye que corresponde aplicar en la resolución de la demanda, el criterio que emitió la autoridad regional de impugnación tributaria en su resolución de recurso de alzada, toda vez que debe prevalecer la verdad material, debiendo considerar en el presente caso, que si bien la mercadería objeto de la demanda, no contaba con documentos que la respalden en el momento de su comiso, dicha situación fue subsanada con la presentación de la documentación de descargo por parte de la empresa demandante, de la cual se advierte que los Módems se encontraban legalmente documentados, no existiendo en consecuencia la conducta de contrabando por parte de Entel S.A.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 22, interpuesta por Julio César Valdez Rodo representante de la Entel S.A., en consecuencia, se revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0164/2015 de 26 de enero y el Auto Motivado AGIT-RJ 0019/2015 de 19 de febrero, y se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0422/2014 de 04 de noviembre. Se ordena que la administración aduanera proceda a la devolución inmediata de los módems decomisados.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 16 de febrero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



20

**Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 26, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ-0331/2015 de 03 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 32 a 43 enviado vía fax y de 46 a 51 vta., en original, la réplica de fs. 84 a 86 vta., la dúplica de fs. 89 a 90 vta., los antecedentes procesales; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, representada por Ronald Vargas Choque, se apersona por memorial de fs. 21 a 26, interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Indica que la Administración de Aduana Aeropuerto El Alto, emitió la Vista de Cargo AN-GRLPZ-ELALA N° 135/2011 de 22 de noviembre, contra la Agencia Despachante de Aduanas Artico S.R.L., y su comitente Programa Mundial de Alimentos (PMA), por supuesta omisión de pago de tributos aduaneros, por contravención aduanera y de incumplimiento de regularización de la declaración de mercancías de despacho inmediato, dentro del plazo estipulado en la Resolución de Directorio (RD) N° 01-012-07 de "04/11/2007". Señala que con la mencionada Vista de Cargo, notificó a ADA ARTICO SRL, el 22 de noviembre de 2011, que al no haber sido respondida ni objetada, emitió la R.D.AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 (de 29 de diciembre de 2011), que declaró firme la mencionada Vista de Cargo.

Señala que una vez notificada la resolución determinativa y al no haber sido impugnada, emitió el Auto Administrativo AN-GRLPZ-ELALA N° 36/2012 de 27 de agosto, que lo declara firme y ejecutoriada.

Refiere que la administración de aduana, emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-SET-RD-018/2012, contra la Agencia Despachante de Aduanas ARTICO SRL; y con posterioridad “el sujeto pasivo”, presentó oposición a la ejecución tributaria por prescripción, emitiéndose la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 88/2014, que rechazó la petición planteada por ADA ARTICO SRL, acto que una vez notificado, fue impugnado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante señala que la AGIT, a través de la resolución ahora impugnada, revocó parcialmente lo resuelto por la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0852/2014, sin considerar la normativa aduanera y que los agravios ocasionados a la administración aduanera son:

a) Transgresión del principio de legalidad, aplicación indebida del art. 59-III. de la L. N° 2492, derogado por la L. N° 291; e, interpretación errónea del art. 150 de la L. N° 2492.

Refiere que debe aplicarse el principio de legalidad; que en ese entendido la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, introdujo modificaciones a la L. N° 2492, consiguientemente de cumplimiento obligatorio conforme al art. 164-II de la C.P.E. Alega que entre las modificaciones, establece que la deuda tributaria determinada es imprescriptible; y que los conceptos que fueron dejados sin efecto por la autoridad demandada como la sanción por omisión de pago y la contravención aduanera de vencimiento de plazo, conjuntamente el tributo omitido, constituyen la deuda tributaria.

Asimismo señala que entre otras modificaciones efectuadas por la disposición adicional quinta de la L. N° 291 está referida al art. 59 - de la L. N° 2492- que indicaría que la sanción por contravenciones tributarias prescribiría en 5 años, por lo que no debió aplicarse un artículo derogado, sino el art. 59-III Cód. Trib., vigente, por lo que arguye que se aplicó ultractivamente una disposición legal, haciendo alusión a la S.C. N° 125/2004-R, por lo que al no estar regulada la aplicación ultractiva de la norma jurídica, la contravención aduanera establecida en la R.D. AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011, no prescribió.

Por otra parte señala que la AGIT, no es competente para realizar control de constitucionalidad de las normas, por lo que la L. N° 291 se encontraba vigente a la fecha en que se emitió la resolución jerárquica; y, que el art. 5 de la L. N° 27 de 06 de julio de 2010, establece la presunción de constitucionalidad de toda ley, haciendo posteriormente alusión a las Resoluciones Jerárquicas AGIT RJ-1444/2013 de 13 de agosto, AGIT RJ-1513/2014 de 10 de noviembre; y, AGIT RJ-0797/2015 de 11 de mayo.

Asimismo señala que la AGIT, debió considerar la notificación por cédula de 30 de diciembre de 2011 realizada a Ada Artico S.R.L., con la R.D. AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011, misma que no fue impugnada dentro del plazo de 20 días, mismo que feneció el 23 de enero de 2012, por lo que tomando en cuenta el término de prescripción de cinco años, se inició el 24 de enero de 2012 y concluyó recién el 24 de enero de 2017, por lo que la AGIT vulneró el art. 164-II de la C.P.E., y desconoció el art. 59-III de la L. N° 2492, modificada por L. N° 291.

b) Carencia de motivación e interpretación errónea del art. 211-III de la L. N° 2492.

Después de hacer alusión a las SS.CC. N° 43/2005-R de 14 de enero de 2005 y N° 1060/2006-R, refiere que la resolución ahora impugnada, no tiene fundamentación, porque no justifica la aplicación ultrativa del derogado art. 59 de la L. N° 2492, tampoco estableció la razón jurídica para declarar la prescripción de la facultad de ejecución de la sanción, habiendo adoptado una determinación de hecho y no de derecho.

Asimismo alega que la AGIT, interpretó incorrectamente lo dispuesto en el art. 211-II de la L. N° 2492, porque no motivó su decisión de aplicar una norma derogada.

c) Violación del debido proceso y del principio de sometimiento pleno a la ley, inmerso en el art. 200 de la L. N° 2492.

Después de hacer alusión a las SS.CC. Nos. 752/2002-R, 1369/2001-R y 119/2003-R, alega finalmente que no se hizo una correcta subsunción de la disposición legal a lo acontecido, habiendo sólo mencionado una “norma jurídica derogada”, por lo que la AGIT, vulneró los arts. 200 de la L. N° 2492 y 4-c) de la L. N° 2341.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la entidad demandante solicita se declare probada la demanda, consiguientemente se revoque en parte, específicamente la declaración de prescripción de la facultad de ejecución de la sanción por omisión de pago y la contravención aduanera de vencimiento de plazo; y, que se deje firme y subsistente en su totalidad la R.A. AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 88/2014 de 17 de julio, que rechaza la solicitud de prescripción planteada contra la R.D. AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 28, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó la AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, que contesta la demanda contencioso administrativa conforme cursa de fs. 32 a 43 enviado vía fax y de 46 a 51 vta., en original, con los siguientes argumentos:

Alega que la Administración Aduanera, el 30 de diciembre de 2011, notificó por Cédula a Ada Artico SRL, con la R.D. AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011; que de la revisión que realizó de los antecedentes, evidenció que dentro de los 20 días, no activó recurso alguno, por lo que la mencionada resolución adquirió la calidad de “título ejecución tributaria”, iniciándose consiguientemente el cómputo de la prescripción, el 24 de enero de 2014; y, que esa instancia jerárquica no evidenció la existencia de causales de interrupción ni suspensión, conforme lo establecido en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, por lo que la facultad para ejecutar la sanción por omisión de pago y multa por contravenciones aduaneras establecidas en la referida resolución determinativa “están prescritas”, por lo que esa instancia jerárquica resolvió en el marco del principio de legalidad, haciendo alusión a la “SC 0275 de 07 de junio”.

Indica que en cuanto a la imprescriptibilidad referida por la entidad demandante, esa instancia jerárquica expresó que el art. 59-IV de la L. N° 291, “que establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible de conformidad a la disposición transitoria quinta de dicha ley y la L. N° 317 misma que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012” (fs. 47 vta.), alegando que la normativa que la entidad demandante pretende sea observada, no puede ser aplicada, porque las sanciones a ejecutarse se produjeron con anterioridad a la puesta en vigencia de la “citada normativa”.

Señala que esa instancia jerárquica, resolvió precautelando el principio del debido proceso, de legalidad establecidos en la Constitución Política del Estado, que constituyen derechos irrenunciables de todas las personas y en el caso concreto del sujeto pasivo; y, que la capacidad de ejecución tributaria por parte de la administración tributaria, no tenía carácter de imprescriptibilidad, porque la normativa que refiere la entidad demandante, no estaba vigente, por lo que siguiendo el principio de seguridad jurídica, esa instancia jerárquica no incurrió en vulneración de preceptos legales.

Después de hacer alusión a una parte de la demanda, indica que en cuanto a una posible aplicación ultractiva, no fue objeto de impugnación por la entidad demandante, por lo que en aplicación del principio de congruencia, alegando como jurisprudencia, la Sentencia N° 0228/2013 de 02 de julio, no corresponde mayor consideración, por no haber sido planteado por la parte ahora demandante.

Indica que, en cuanto a una supuesta falta de motivación, la AGIT, atendió y respondió, precautelando y garantizando el debido proceso y el principio de legalidad en sujeción de las atribuciones y competencias que le confiere la normativa, atendiendo lo pedido por el recurrente, ahora demandante, el elemento de fondo que fue la revisión de la prescripción en etapa de ejecución tributaria, cuyo fundamento fue ampliamente explicado; haciendo posteriormente alusión a la S.C. Plurinacional N° 532/2014 de 10 de marzo de 2014; luego indica que esa instancia jerárquica, se pronunció a todos y cada uno de los puntos que fueron objeto de impugnación.

Después de hacer referencia a una parte de la demanda, referida a violación del debido proceso y del principio de sometimiento pleno a la ley, inmerso en el art. 200 de la L. N° 2492, señala que la misma refiere un nuevo argumento que no fue observado ante la “AIT”, por lo que el demandante no puede ahora pretender subsanar “errores o negligencias” con la presente demanda, alegando -la AGIT- que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y los arts. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092 establecerían que quién considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide, haciendo luego alusión a la Sentencia N° 228/2013 de 02 de julio, e indica posteriormente que la AGIT se pronunció sobre todos los puntos observados, por lo que no es evidente que la resolución impugnada, adolezca de falta de congruencia o motivación.

También indica que el ahora demandante, fue notificado con todas las actuaciones procesales, teniendo la potestad de interponer los recursos necesarios, presentar pruebas, además de haberse dictado las correspondientes resoluciones conforme a procedimientos, por lo que no se vulneró el debido proceso. Asimismo alega que el cuestionamiento del demandante en este punto, no tiene la debida fundamentación, porque no explica de qué forma la AGIT quebrantó el debido proceso y el principio de sometimiento pleno a la ley.

Alega que los argumentos del demandante no demuestran errada interpretación de parte de la AGIT, y que sólo se limitó a realizar afirmaciones generales y no precisas, haciendo posteriormente alusión al sistema de doctrina tributaria, refiriendo la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-0116/2011; y como jurisprudencia, hace alusión a las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre, y N° 229/2014 de 15 de septiembre, concluyendo que se ratifica en todos y cada uno de los puntos de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ-0331/2015 de 03 de marzo.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT RJ-0331/2015 de 03 de marzo, emitida por la AGIT.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 84 a 86 vta.; y, corrida para dúplica, la misma cursa de fs. 89 a 90 vta.; y, por decreto de fs. 94, se dispuso autos para sentencia.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

III.1.- De fs. 2 a 3 del anexo 1 Aduana, cursa la DUI C 23163 de “18/06/2007, que en el cuadro 8, en la parte de Nombre, indica “Programa mundial de alimentos...”.

III.2.- De fs. 5 a 7 del anexo 1 Aduana, se encuentra el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALA N° 2263/11 de 22 de noviembre de 2011, que refiere que la Declaración Única de Importación (DUI) 2007/211/C-23163 de 18 de junio de 2007, se encuentra pendiente de regularización, porque ni el importador, ni el agente despachante de aduana, presentaron la resolución de exoneración tributaria dentro de plazo, por lo que recomienda se emita Vista de Cargo, en la que se incluya la sanción de 200 UFV.

III.3.- De fs. 8 a 10 del anexo 1 Aduana, cursa la Vista de Cargo AN-GRLPZ-ELALA N° 135/2011 de 22 de noviembre de 2011, girada contra el Programa Mundial de Alimentos (PMA) y la Agencia Despachante de Aduana Artico S.R.L.

III.4.- De fs. 16 a 17 del anexo 1 Aduana, se encuentra la R.D.AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011, que declaró firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ-ELALA N° 135/2011; y, también instruyó la ejecución tributaria.

III.5.- A fs. 23 del anexo 1 Aduana, cursa el Auto Administrativo AN-GRLPZ-ELALA N° 36/2012 de 27 de agosto de 2012, declaró firme y ejecutoriada la R.D.AN-GRLPZ-ELALA N° 37/2011 de 29 de diciembre de 2011.

III.6.- A fs. 26 del anexo 1 Aduana, cursa el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-SET-RD-018/2012 de 01 de noviembre, por el que comunica a ADA ARTICO SRL, que iniciará la Ejecución Tributaria.

III.7.- De fs. 50 a 51 vta., del anexo 1 Aduana, se encuentra el memorial con sello de recepción que señala de 28 de mayo de 2014, dirigida a la Administración Aduanera, de parte de ADA ARTICO SRL, representada por Guillermo Saavedra Ramírez, por el que opone ejecución tributaria por prescripción y suspensión de ejecución de medidas coactivas.

III.8.- De fs. 59 a 61 del anexo 1 Aduana, cursa la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 88/2014 de 17 de julio, que rechazó la solicitud de prescripción para ejercer su facultad de ejecución tributaria de la administración aduanera.

III.9.- De fs. 77 a 86 del Anexo 1 (AGIT), se encuentra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0852/2014 de 21 de noviembre, que resuelve revocar totalmente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 88/2014 de 17 de julio, emitida por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional en contra de Ada Artico SRL; y, consecuentemente, que corresponde declarar prescrita la facultad de ejecución de la contravención tributaria por la sanción de omisión de pago establecida en la R.D.AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011.

III.10. De fs. 7 a 20 del expediente, cursa la resolución del recurso jerárquico AGIT RJ-0331/2015 de 03 de marzo, que resolvió revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0852/2014 de 21 de noviembre de 2014, dejando sin efecto el rechazo de la solicitud de prescripción respecto a las facultades de la Administración Tributaria para la ejecución de la sanción por omisión de pago y contravención aduanera; y, mantener firme y subsistente las facultades de cobro del tributo omitido más los intereses.

IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar si es evidente que la AGIT, aplicó indebidamente el art. 59 de la L. N° 2492 derogado por la L. N° 291, para determinar la prescripción de la sanción impuesta al sujeto pasivo. Así, en sus puntos refiere: a) Que aplicó indebidamente el art. 59-III de la L. N° 2492, que fue derogado por la L. N° 291, realizando interpretación errónea del art. 150 de la L. N° 2492; b) Arguye que hubo carencia de motivación e interpretación errónea del art. 211-III de la L. N° 2492, porque no justificó la aplicación ultractiva del derogado art. 59 de la L. N° 2492; y, c) Refiere que hubo violación del debido proceso y del principio del sometimiento pleno a la ley, inmerso en el art. 200 de la L. N° 2492, porque no hizo una correcta subsunción de la disposición legal a "lo acontecido"; y que sólo mencionó una "norma jurídica derogada".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia de la Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

Ante la determinación de la AGIT, a través de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ-0331/2015 de 03 de marzo, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, interpuso la demanda, motivo de autos, centrando los tres puntos planteados en un solo tema principal, en que la AGIT aplicó indebidamente el artículo 59 de la L. N° 2492 derogado por la L. N° 291, para determinar la prescripción de la sanción del sujeto pasivo.

Al respecto, el art. 59 de la L. N° 2492 vigente al 22 de septiembre de 2012 (fecha en que se promulgó la nueva L. N° 291), indicaba lo siguiente:

"Art. 59 (Prescripción).

I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para:

- Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
- Determinar la deuda tributaria.
- Imponer sanciones administrativas.
- Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años" (sic).

Y el art. 59 de la L. N° 2492, en vigencia, tuvo las siguientes modificaciones: L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado (PGE – 2012) de 22/09/2012, mediante su Disposición Adicional Quinta, modificó el artículo precedente; adicionalmente la L. N° 317 de 11/12/2012, del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, en sus disposiciones derogatorias y abrogatorias, primera, derogó el último Párrafo del Parág. I de manera que esta disposición legal (art. 29), en actual vigencia, indica:

"Art 59.- (Prescripción).

Las acciones de la administración tributaria prescribirán a los 4 años en la gestión 2012, 5 años en la gestión 2013, 6 años en la gestión 2014, 7 años en la gestión 2015, ocho 8 años en la gestión 2016, 9 años en la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018, para:

Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

Determinar la deuda tributaria.

Imponer sanciones administrativas.

Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde.

El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años.

La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible" (sic).

Por otra parte, es de advertir que el art. 59 de la L. N° 2492, tanto la que estuvo vigente al 22 de septiembre de 2012, como el que se encuentra en actual vigencia, establecen tiempo de prescripción, en los que hace una distinción respecto a la sanción, así, el art. 59-III de la L. N° 2492, vigente al 22 de septiembre de 2012, señala que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años, entretanto que el mismo artículo modificado y en actual vigencia, señala que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años, disposiciones legales que hacen diferencia del tiempo de prescripción que establece en el parág. I del citado artículo (tanto en la que fue derogada, como en la actual) que está referida a otros aspectos con distinto tiempo de prescripción, además que en la actualmente vigente, está añadida un parág. IV. Lo cierto, que este artículo, realiza una distinción en cuanto al tiempo de prescripción respecto a la ejecución de la sanción.

En mérito a estas consideraciones de orden legal, de la revisión de antecedentes, se advierte que el hecho inicial, que da origen al establecimiento de una deuda tributaria, fue la existencia de la DUI C-23163 de 18 de junio de 2007, que según el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALA N° 2263/11 de 22 de noviembre de 2011, se encontraba pendiente de regularización, habiendo motivado consiguientemente a la emisión de Vista de Cargo AN-GRLPZ-ELALA N° 135/2011 de 22 de noviembre de 2011 y consiguiente emisión de la R.D.AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011, misma que al no haber sido impugnada, adquirió la calidad de firme.

Consiguientemente, tanto el hecho generador, así como el inicio de las acciones correspondientes hasta la emisión de la referida Resolución Determinativa de 29/12/2011, fue realizado cuando se encontraba en vigencia el artículo 59 de la L. N° 2492, antes de ser modificada por la L. N° 291 el 22 de septiembre de 2012, toda vez que no puede aplicarse una disposición legal futura que aún no tiene existencia a la fecha de los acontecimientos señalados, más aun considerando que de conformidad con el art. 164-II. de la C.P.E., establece que la ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.

Consiguientemente, la AGIT, no podía aplicar leyes futuras a acontecimientos anteriores, porque ello implicaría vulnerar la Constitución Política del Estado.

En mérito a lo expuesto, se concluye que:

Respecto a la supuesta aplicación indebida del art. 59-III. de la L. N° 2492, derogado por la L. N° 291; e, interpretación errónea del art. 150 de la L. N° 2492 referida en la demanda, que la AGIT, no realizó aplicación indebida del citado artículo, porque la misma fue modificada con posterioridad al hecho generador y al inicio de las acciones correspondientes por la Administración Aduanera, a través de la emisión de la Vista de Cargo AN-GRLPZ-ELALA N° 135/2011 de 22 de noviembre y la emisión de la R.D.AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011; consiguientemente, tampoco hubo errónea interpretación del art. 150 de la L. N° 2492, más aún cuando ésta dispone que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Por otra parte, en cuanto a que la AGIT, no es competente para realizar control de constitucionalidad de las normas; de la revisión de obrados, se advierte que no existe determinación alguna en el que la autoridad demandada haya declarado la inconstitucionalidad de disposición legal alguna, aspecto que tampoco la entidad demandante fundamentó, menos demostró.

En relación a la carencia de motivación e interpretación errónea del art. 211-III. de la L. N° 2492, porque no justificó la aplicación ultrativa del derogado art. 59 de la L. N° 2492, según la entidad demandante, se advierte de antecedentes, que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ-0331/2015 de 03 de marzo, no tenía por qué justificar una supuesta aplicación ultrativa, porque no existió. Más al contrario, hubo una correcta aplicación de las disposiciones legales, que se encontraban vigentes en el momento en que se produjeron tanto el hecho generador de la obligación tributaria como el inicio de las acciones de la administración aduanera a los fines de que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones y consiguiente emisión de la R.D.AN-GRLPZ-ELALA N° 37/11 de 29 de diciembre de 2011. Por tanto, se advierte que la AGIT, se sometió a lo señalado en el art. 164-II de la C.P.E., que establece que la ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación; y ante todo, porque así lo exige la misma constitución Política del Estado en su art. 410-II al disponer que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa.

Consiguientemente, no hubo errónea interpretación del art. 211-III de la L. N° 2492, alegado por la entidad demandante; mas al contrario, sujeción a la misma, toda vez que esta disposición legal, señala que las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado, aspecto que fue cumplido por la AGIT.

Respecto a la supuesta violación del debido proceso y del principio de sometimiento pleno a la ley, inmerso en el art. 200 de la L. N° 2492, de la revisión de obrados, se advierte que no existió supuesta violación al debido proceso, más aun considerando que este aspecto, no se encuentra debidamente fundamentado por la entidad demandante, toda vez que no señala con precisión de qué manera la AGIT habría

vulnerado el debido proceso, tampoco especifica en cuál de sus vertientes; por lo que no se trata de realizar simples enunciamentos, sin la debida fundamentación fáctica-jurídica que demuestre sus aseveraciones, advirtiéndose que la entidad demandante, se limitó a señalar que no se hizo una correcta subsunción de la disposición legal a lo acontecido, y que sólo mencionó una norma jurídica derogada, refiriéndose a la autoridad demandada. Además, no demostró de qué manera fueron vulnerados los arts. 200 de la L. N° 2492 y 4-c) de la L. N° 2341, que fueron alegados en su demanda.

En relación a la supuesta vulneración del art. 4-c) de la L. N° 2341, misma que refiere que entre los principios que rige la actividad administrativa, se encuentra el principio de sometimiento pleno a la ley, de lo fundamentado en la presente resolución, se advierte que la AGIT, actuó en sometimiento adecuado a la ley; consiguientemente, lo enunciado por la entidad demandante, no fue debidamente demostrado.

V.1. Conclusiones.

En mérito a lo expuesto, se concluye que la AGIT, al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ-0331/2015 de 03 de marzo, obró conforme a derecho; y, la entidad demandante, no demostró sus afirmaciones realizadas en la demanda que interpuso.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ. de 1975, en concordancia con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 26 interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 16 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



21

**YFPB Chaco S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 189 a 193 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0776/2015 de 04 de mayo, de fs. 304 a 334 del Anexo 2, acreditando su personería con el Testimonio N° 257/2015 de 19 de junio, la contestación a la demanda de fs. 268 a 274 vta., los antecedentes del proceso, y;

I.- Contenido de la demanda:

YFPB Chaco, a través de sus representantes legales Martha Criales Zahana, Gonzalo Prudencio Gozáves y Luis Vásquez Paredes, manifestaron que, la Resolución AGIT-RJ 0776/2016, contiene aspectos con una clara oposición entre el interés público y su interés privado, toda vez que dicho fallo lesiona sus legítimos intereses y derechos adquiridos como contribuyentes, y les causa perjuicios y agravios al incumplir normas constitucionales y tributarias expresas.

Que el 01 de octubre de 2013, la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), notificó a YFPB Chaco S.A. con la Orden de Verificación N° 00130BI17055 de 25 de julio de 2013, relativa al crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la gestión 2009, posteriormente el 24 de julio de 2014, la empresa ahora demandante fue notificada con la Vista de Cargo Cite: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/00472/2014 de 10 de julio, mediante la cual se incluyeron cargos preliminares referidos a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009, por depuración del crédito fiscal IVA; luego el 25 de agosto de 2014, respondiendo a la vista de cargo citada, YFPB Chaco S.A., presentó los descargos correspondientes, en el que alertó que se trataba de una fiscalización a periodos prescritos, solicitando que se declare la prescripción.

Que el 14 de octubre de 2014, se notificó por cedula a YFPB Chaco S.A. con la R.D. N° 17-000436-14 de 29 de septiembre de 2014, en la cual la administración tributaria mantuvo los cargos establecidos en la vista de cargo. Contra dicha resolución determinativa, el ahora demandante interpuso recurso de alzada el 31 del mismo mes y año, recurso que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), con la Resolución ARIT-SCZ/RA 0217/2015 de 09 de febrero de 2015, mediante la cual revocó parcialmente la resolución determinativa, en la parte referida al Crédito fiscal IVA por Bs 337.224,- equivalentes a UFV 221.442,- y mantuvo firmes y subsistentes las

observaciones referidas a Crédito Fiscal IVA por Bs 23.774.- equivalentes a UFV 15.483.- asimismo confirmó las multas por incumplimiento de deberes formales por Bs 23.902.- equivalentes a UFV 12.000.- ordenando que la administración tributaria recalculase la deuda tributaria de acuerdo a lo establecido en los arts. 47 y 165 de la L. N° 2492, 8 y 10 del D.S. N° 27310, incluyendo los accesorios y la sanción por omisión de pago.

Contra la citada resolución de alzada, YPFB Chaco S.A., interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la AGIT., con la Resolución AGIT-RJ/0776/2015 de 04 de mayo, confirmando la resolución recurrida.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Luego de realizar una relación de los antecedentes citados supra, la empresa demandante indicó que, el único punto que impugna de la resolución jerárquica es el punto IV.3.1, es en cuanto a que debió declararse la prescripción de los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009.

I.2.2.- Que la administración tributaria, efectuó la determinación impositiva cuando sus facultades para hacerlo se encontraban prescritas, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 59 de la L. N° 2492, puesto que la referida norma establece el plazo de 4 años para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas; norma que estaba vigente al momento de generarse los hechos, asimismo sobre los plazos, el art. 62 de la L. N° 2492 establece que la prescripción se suspende por el plazo de 6 meses, iniciándose en la fecha de notificación de inicio de fiscalización en el caso de autos, que fue 01 de octubre de 2013, suspendiéndose el periodo de prescripción hasta el 01 de abril de 2014, concluyendo el plazo para poder determinar la deuda tributaria el 30 de junio de 2014. Consecuentemente, si la R.D. N° 17-000436-14 fue notificada a YPFB Chaco S.A., el 14 de octubre de 2014, la facultades de la administración tributaria para determinar los impuestos y sanciones, por los periodos comprendidos entre enero a diciembre de la gestión 2009, se encontraban prescritas.

Prosiguió señalando que la resolución de recurso jerárquico impugnada, se basa en la modificación de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, (haciendo un copiado de los citados arts.), modificaciones establecidas por la L. N° 291 y 317, siendo que las leyes señaladas establecen que el cómputo de la prescripción, tanto para la determinación del tributo, como para sancionar contravenciones tributarias se inicia el primer día hábil del año siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador y surgió la obligación de pago.

Por otro lado la AGIT en el punto XV del argumento de su resolución, justifica su incumplimiento de los arts. 123 y 150 de la C.P.E., señalando que esa institución no es competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, puesto que las mismas revisten de presunción de constitucionalidad.

I.2.3.- Que los fundamentos de la presente demanda contenciosa administrativa radica en lo principal en la controversia de cuál es la norma tributaria relativa a la prescripción que corresponde aplicarse, tomando en cuenta que la fiscalización que realizó la administración tributaria es de los periodos de enero a diciembre de 2009; de lo cual sostiene que, se debe aplicar la norma vigente en el momento de ocurrido el supuesto hecho generador, lo cual es contradictorio con el criterio de la AGIT, ya que aplicó de manera retroactiva las modificaciones normativas que se emitieron “los años 2012 (L. N° 291) y 2013 (L. N° 317)” (sic), mismas que establecen términos de prescripción más largos, agravando la situación del contribuyente; al respecto, el art. 123 de la C.P.E., establece que: “la ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo...”, lo cual se encuentra concordante con el art. 150 de la L. N° 2492, que establece sobre la aplicación retroactiva de las normas tributarias estableciendo que: “las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves...”.

En ese sentido, continuó refiriendo que, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, al disponer las modificaciones establecidas en el art. 59 de la L. N° 2492, en cuanto a términos de prescripción más largos que los anteriores, agravan la situación del contribuyente, y al ser más gravosa para el sujeto pasivo, no corresponde su aplicación retroactiva, por expreso mandato del art. 150 de la L. N° 2492 y principalmente por la prohibición constitucional prevista en el art. 123 de la C.P.E.

Persistió refiriendo que la primacía y prelación normativa, se encuentran establecidos en los arts. 410 de la C.P.E., y el art. 5 de la L. N° 2492, haciendo un copiado textual de los artículos citados; para posteriormente referir que la AGIT no puede efectuar un control de constitucionalidad, lo cual en ningún momento se le pidió, lo que se le solicitó es que aplique correctamente la normativa legal, puesto que el control de constitucionalidad está determinado dentro de las facultades del Tribunal Constitucional Plurinacional.

Por otra parte, refirió que, la Jurisprudencia Constitucional uniforme, establece la prohibición de aplicar normas de forma retroactiva, citando al efecto la SS.CC.P. Nos. 1353/2012 de 19 de septiembre, 0663/2014 de 25 de marzo, 0257/2014, 0008/2014 de 3 de enero, 0270/2012 de 04 de junio, entre otras.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando a este Supremo Tribunal de Justicia que en virtud de los fundamentos expuestos, pronuncie resolución declarando probada la demanda, revocando en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0776/2015 de 04 de mayo, y en consecuencia declare la prescripción de las facultades de la administración tributaria para determinar tributos y establecer sanciones.

II.- De la contestación a la demanda.

Por providencia cursante a fs. 195, se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley; posteriormente por providencia de 19 de octubre de 2015 a fs. 275, se providenció el memorial de contestación a la demanda de fs. 268 a 274 vta., dándose por apersonado a Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, en virtud a la R.S. N° 10933, de 07 de noviembre de 2013, cursante a fs. 266, quien en su memorial de contestación a la demanda en síntesis precisó lo siguiente:

II.1.- Que la controversia contra la AGIT radica en dos puntos: 1) Respecto a cuál es la norma tributaria, relativa a la prescripción que corresponde aplicarse en el presente caso; y, 2) Que YPFB Chaco S.A., sostiene que debe aplicarse la norma vigente en el momento de ocurridos los supuestos hechos generadores, es decir, la norma que se encontraba vigente en el año 2009; consiguientemente, la AGIT señala que corresponde aplicar de manera retroactiva, las modificaciones que se realizaron en las Leyes N° 291 y 317.

Refirió que la doctrina tributaria establece que la prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria; al efecto, el art. 59 de la L. N° 2492, dispone que las acciones de la administración tributaria prescriben a los 4 años, para controlar, investigar verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas, entre otras; añadiendo que, el art. 60 de la citada ley, establece que el término de la prescripción se computa desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Añadiendo al respecto que, los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa.

Añadió que a través de las disposiciones adicionales quinta y sexta de la L. N° 291, se modificaron los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, copiando literalmente los artículos con las modificaciones correspondientes, para luego referir que, en razón a las modificaciones establecidas en dichas normas, se establece que el cómputo de la prescripción tanto para la determinación del tributo, como para sancionar contravenciones tributarias, se inicia el primer día hábil del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento de la obligación tributaria; consecuentemente de lo establecido en el art. 59 modificado de la L. 2492, se tiene que las acciones de la administración tributaria prescribirán a los 7 años en la gestión 2015, disposición que no prevé que dicha ampliación sea respecto a las obligaciones cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido dicho año, tal como se preveía antes de las modificaciones efectuadas por la L. N° 317.

II.2.- Por otra parte, precisó que el 01 de octubre de 2013 se notificó a YPFB Chaco S.A., con la Orden de Verificación N° 001300V17055, comunicándosele que será sujeto de un proceso de determinación bajo la modalidad de operativo específico del Crédito Fiscal IVA, por los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009, posteriormente el 24 de julio de 2014 se notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/00472/2014; y, finalmente el 14 de octubre del mismo año, se notificó con la R.D. N° 17-000436-14 de 29 de septiembre de 2014, que resolvió determinar las obligaciones impositivas por un total de UFV 617.83,39,- importe que incluye el tributo omitido, interés, la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales. En ese sentido argumentó que al haberse notificado al contribuyente con la Resolución Determinativa el 14 de octubre de 2014, en aplicación de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, la administración tributaria ejerció su facultad de determinación de la deuda tributaria por el IVA de los periodos fiscales de enero a diciembre, antes que prescriban.

II.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia que en mérito a los fundamentos expuestos, se emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por YPFB Chaco S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0776/2015 de 04 de mayo, pronunciada por la AGIT.

III. Respuesta del tercer interesado.

Por providencia de fs. 203, se dio por apersonado a Bernardo Gumucio Bascopé, en su condición de Gerente de GRACO Santa Cruz, como tercer interesado, quien por memorial cursante de fs. 198 a 202, en síntesis manifestó lo siguiente:

Que emitió la Vista de Cargo N° SIN/GGSCZ/DF/VI/VC00472/2014 de 10 de julio de 2014, notificada mediante cedula a YPFB Chaco S.A. el 24 de julio de 2014, con la finalidad de que el contribuyente en el plazo legal establecido en el art. 98 del CTB, produzca u ofrezca pruebas tanto con relación a los cargos formulados, como a la calificación preliminar de su conducta fiscal; en consecuencia, a la insuficiencia de descargos procedió a la emisión de la R.D. N° 17-00436-14 de 29 de septiembre de 2014, resolución que fue impugnada por el contribuyente, apelación que fue resuelta por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0217/2015 de 09 de febrero, que revocó parcialmente la resolución impugnada; contra esta resolución ambas partes presentaron recurso jerárquico, que fue resuelto por la AGIT mediante la Resolución AGIT-RJ 0776/2015, confirmando la resolución recurrida.

Posteriormente señaló que la demanda contenciosa presentada por YPFB Chaco S.A., carece totalmente de fundamentación, puesto que el demandante estaba obligado a realizar una exposición precisa de los fundamentos legales que respalden sus argumentos y no solo limitarse a señalar la existencia de una supuesta prescripción, por lo que al evidenciarse que la demanda no cumple con los requisitos establecidos en el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., debió haber sido rechazada, toda vez que debe resolverse sobre los aspectos que le fueron contrarios en la resolución de recurso jerárquico.

Por otra parte, refirió que de conocer el fondo de la demanda, este tribunal deberá manifestarse solo sobre el argumento de la prescripción y no así sobre otros aspectos de hecho y de derecho, toda vez que no han sido planteados por el contribuyente, entendiéndose una aceptación tácita a los restantes aspectos mencionados en la resolución jerárquica.

Posteriormente el tercer interesado procedió a realizar un copiado de partes de la resolución jerárquica citando las normativas legales utilizadas, para luego concluir que el demandante pretende que se declare la prescripción de adeudos tributarios que fueron correctamente determinados y plenamente válidos, tratando de desconocerlos bajo argumentos infundados.

III.1. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia, dicte sentencia declarando improbadamente la demanda contenciosa administrativa, y confirme la Resolución AGIT-RJ 0776/2015 de 04 de mayo.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se apersonó al presente proceso Patricia Guzmán Meneses, en su condición de Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado, mediante memorial de fs. 246 a 247 vta., exponiendo las competencias de la entidad que representa y las características que tiene la empresa demandante.

Posteriormente por proveído cursante a fs. 286, se admitió el memorial de la réplica de fs. 282 a 285 vta., presentado por YPFB Chaco S.A.; corrido en traslado la autoridad demandada inserto la dúplica, que fue presentada por documento de fs. 294 a 296, por lo que no habiendo más que tramitar, por providencia a fs. 300 se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, con relación al num., 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria, GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la R.D. N° 17-000436-14 de 29 de septiembre de 2014, de fs. 101 a 126 del Anexo 1, con la cual se notificó por cedula al demandante, notificación cursante a fs. 127.

III.2.- Contra la resolución determinativa señalada, YPFB Chaco S.A., interpuso recurso de alzada, con memorial de fs. 136 a 142 vta., del anexo 1, que fue resuelto por la Resolución ARIT-SCZ/RA 0217/2015 de 09 de febrero, de fs. 188 a 209 del anexo 1, pronunciada por la ARIT Santa Cruz, revocando parcialmente la resolución impugnada, en lo que concierne al crédito fiscal IVA, por Bs 337.224.- equivalente a UFV 221.442.- manteniendo firmes y subsistentes las observaciones referidas al crédito fiscal por Bs 23.774.- equivalentes a UFV 15.483.- asimismo confirmó las multas por incumplimiento de deberes formales por Bs. 23.902,- equivalentes a UFV 12.000,- incluyendo los accesorios y la sanción por omisión de pago.

III.3.- En virtud de lo anterior, ambas partes, YPFB Chaco S.A., por memorial de fs. 234 a 236 vta., del anexo 2, y GRACO Santa Cruz del SIN, por memorial de fs. 263 a 266 del Anexo 2, dedujeron recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, que fue resuelto por la AGIT, mediante la Resolución AGIT-RJ 0776/2015 de fs. 304 a 334 del anexo 2, confirmando la resolución recurrida.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación correcta de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente que la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-0004365-14 de 29 de septiembre, derivada de la fiscalización al IVA, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, cuando sus facultades para determinar la obligación e imponer sanciones, habían prescrito. 2) En consecuencia, si fue correcta la determinación de la autoridad jerárquica, al emitir la resolución ahora impugnada, confirmando la pronunciada en alzada, que revocó parcialmente la determinativa.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

Que en mérito a los antecedentes descritos, los fundamentos de la demanda, la respuesta negativa a la misma y la respuesta del tercer interesado, corresponde señalar:

Habiéndose determinado que el punto de controversia versa sobre la prescripción, se debe señalar que al respecto el art. 59 del CTB, determina los términos dentro de los cuales la administración tributaria puede ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos, además de las atribuciones de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas; que, los arts. 59 y 60 de la norma legal señalada fueron objeto de modificaciones en la gestión 2012, primero a través de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y subsiguientemente por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Bajo ese entendimiento, antes de las modificaciones indicadas, el art. 59 de la L. N° 2492, establecía que: "(Prescripción). I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria; II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes

o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda; y, III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años”.

Posteriormente con las modificaciones efectuadas por La L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, se determinó: “Se modifica el art. 59 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Cód. Trib. Boliviano, quedando redactado de la siguiente manera: art. 59. (Prescripción). I. Las acciones de la administración tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas.

El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente párrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año.

II. Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en tres (3) años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años.

IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible”.

Por su parte, la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, a través de su Disposición Derogatoria y Abrogatoria Primera, derogó el último párrafo del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, de 02 de agosto de 2003, Cód. Trib. Boliviano, modificado por la disposición adicional quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

En ese marco, el art. 59-I de la L. N° 2492, con las modificaciones establecidas en las Leyes N° 291 y 317, incrementó de forma ascendente a un año para la prescripción desde la gestión 2013, llegando al límite de 10 años en la gestión 2018, entendiendo esto desde el punto de vista de las obligaciones tributarias, concordante con el art. 60 de la citada norma; en ese sentido, se debe establecer que la Ley sólo dispone para lo venidero, tal como lo dispone el art. 123 de la C.P.E., que instituye que: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”, texto del cual se determina sobre la irretroactividad, como también sobre las excepciones, siendo estas últimas en cuatro casos: 1) Materia laboral en favor de los trabajadores; 2) En materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; 3) En corrupción para investigar, procesar sancionar delitos cometidos por funcionarios públicos; y, 4) Las que se encuentran establecidas en la Constitución Política del Estado.

Por otra parte, el art. 150 de la L. N° 2492, dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones; siendo una de ellas precisamente cuando establezcan sanciones y cómputos más benignas.

En ese contexto, es evidente que la irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que las reglas del juego ciudadanas no sean alteradas para atrás.

Bajo ese entendimiento se debe añadir que, la retroactividad de las disposiciones legales, también fue prohibida por la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, puesto que el art. 5, señala que: “La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena”, en el mismo sentido el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica que: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional”; de lo que se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad y es que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre legalmente en vigencia en ese momento, intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos que establece que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

En ese sentido, sobre la prescripción, la jurisprudencia constitucional fue clara al establecer en la S.C.P. N° 1169/2016-S3 de 26 de octubre, pronunciada por el Tribunal Constitucional Plurinacional que: “Concordante con el precedente constitucional esta Sala considera que la irretroactividad de la ley al constituir una garantía a favor del ciudadano y no del Estado, impide también, que una norma reciente pueda afectar a plazos de prescripción que empezaron a computarse en vigencia de una norma anterior, pues ello significaría desconocer el principio de irretroactividad de la ley y consentir una aplicación retroactiva, pues a los actos que se produjeron en un determinado tiempo, corresponde se aplique la normativa legal vigente en ese momento, lo contrario significaría contrariar el mandato constitucional de la irretroactividad como garantía a favor del ciudadano, desconocer el orden público, la seguridad y estabilidad jurídica. No obstante, la regla de prohibición de aplicación retroactiva de una norma encuentra su excepción bajo el principio de favorabilidad y cuando se trate de normas penales, sociales y en normas de carácter adjetivo”.

En ese contexto, de lo señalado ut supra, se deduce que los periodos de fiscalización IVA corresponden a hechos generados de enero a diciembre de la gestión 2009; empero, primeramente pasamos a resolver en cuanto los periodos de fiscalización de enero a noviembre, de los cuales el inicio del cómputo de la prescripción fue el 01 de enero de 2010, concluyendo el 31 de diciembre de 2013; puesto que es de aplicación normativa el art. 59 del CTB sin las modificaciones establecidas en la L. N° 291 y 317, ya que fueron promulgadas con posterioridad en la gestión 2012, el citado artículo prevé: “Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.”, y en cuanto al cómputo del término de la prescripción se debe tomar en cuenta el art. 60 de la misma norma jurídica que establece que el término de la prescripción se computa desde el 01 de enero del año calendario siguiente; en ese sentido, de la

revisión minuciosa de obrados se pudo evidenciar que, el 01 de octubre de 2013 se notificó a YPFB Chaco S.A., con la Orden de Verificación N° 001300VI17055, con la que se le comunicó que será sujeto de un proceso de determinación bajo la modalidad de operativo específico del crédito fiscal IVA, por los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009, actuado que según el criterio del demandante estaría suspendiendo la prescripción por el lapso de 6 meses, lo que es contradictorio con lo establecido en el art. 62-I de la L. N° 2492 que refiere: "(Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.", texto del cual se evidencia que la suspensión del plazo de prescripción se da con la notificación del inicio de fiscalización al contribuyente y no así con la notificación de la orden de verificación; es decir que, no se suspendió el plazo de la prescripción por lo que el cómputo de la prescripción concluyó el 31 de diciembre de 2013, tal como se señaló supra; por lo que, al notificarse al Contribuyente el 14 de octubre de 2014 con la R.D. N° 17-000436-14 de 29 de septiembre de igual año, se colige que a la fecha de la citada notificación, las facultades de la administración tributaria para poder imponer sanciones administrativas en cuanto a los periodos de fiscalización del IVA de enero a noviembre ya estaban prescritas.

En cuanto, al cómputo del término de prescripción por el periodo de diciembre de 2009, se tiene que el vencimiento del mismo era el 15 de enero de 2010, por lo que el inicio del cómputo de la prescripción fue del 01 de enero de 2011 y se extendió hasta al 31 de diciembre de 2014; y habiéndose notificado la Resolución Determinativa el 14 de octubre de 2014, se colige que las facultades de la administración tributaria para imponer sanciones administrativas en cuanto al periodo del mes de diciembre de 2009 no prescribieron.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la AGIT, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0776/2015 de 04 de mayo, que resolvió confirmar la resolución del recurso de alzada, y por consiguiente mantener firme y subsistente el crédito fiscal IVA por Bs. 23.774.- equivalente a UFV 15.483, asimismo confirmar las multas por incumplimiento de deberes formales por Bs 23.902.- equivalente a UFV 12.000, correspondientes al IVA de los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009, lo hizo interpretando y aplicando incorrectamente las normas legales citadas. En este entendido, no debemos pasar por alto que los actos de la administración pública deben estar sometidos exclusivamente a la norma vigente a momento de producirse el hecho generador. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar prescritos los periodos de fiscalización de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de la gestión 2009; manteniéndose firme y subsistente el periodo de diciembre de 2009.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la Ley y en virtud de la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando PROBADA en parte la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Martha Cristina Criales Zahana, Gonzalo Luis Prudencio Gozálviz y Luis Alejandro Vásquez Paredes, en representación legal de YPFB Chaco S.A., y en su mérito se revoca en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0776/2015 de 04 de mayo; y, en consecuencia se deja sin efecto en parte la R.D. N° 17-000436-14 de 29 de septiembre; declarándose prescritos los periodos de fiscalización de enero a noviembre de la gestión 2009; manteniéndose firme y subsistente en todo lo demás.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal Supremo por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 16 de febrero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



22

Pedro Erácleo Plata Rojas c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 30 a 36 vta., interpuesta por Pedro Erácleo Plata Rojas, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación

Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 65 a 69 vta., escrito del tercero interesado de fs. 46 a 47, réplica de fs. 116 a 117 y dúplica de fs. 121 a 122 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda

Que el Control Operativo Aduanero Regional Oruro (COA-RORU) emitió el Acta de Intervención Contravencional COARORU-C-0622/2013 de 27 de agosto, correspondiente al operativo realizado en inmediaciones de la rotonda del Saninco de la ciudad de Oruro, denominado caso Fumador; iniciado el proceso administrativo por contrabando contravencional, el 23 de octubre de 2013, con la notificación de dicha acta de intervención a Pedro Erácleo Plata Rojas; recién el 24 de diciembre de 2014, se practica la diligencia de notificación con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCC N° 2364/2014 de esa misma 24 de diciembre de 2014, pronunciada por el Administrador interino de Aduana Interior Oruro de la Aduana Nacional.

En alzada, la Directora Ejecutiva Regional Interina de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT-LP), mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0373/2015 de 27 de abril de 2015, revoca totalmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCC N° 2364/2014 y deja sin efecto el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARORU-C-0622/2013.

Formulado el recurso jerárquico por la Administración Aduanera, el Director Ejecutivo General interino de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio, anulando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0373/2015, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional inclusive.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La administración de aduana interior Oruro, al momento de formular su recurso jerárquico, argumentó que: a) Una factura no constituye un documento aduanero que acredite la legal importación de la mercancía comisada, porque contraviene lo previsto por el núm. 8 Presentación de Descargos del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías; b) Es deber de la aduana verificar si la mercancía fue legalmente importada y no comprada, porque las facturas únicamente demuestran que existió la transacción financiera, no el pago de tributos aduaneros y amparar la importación de la mercancía con la Declaración Única de Importación (DUI); c) El acta de intervención contravencional cumple lo previsto por los arts. 96, 186 y 187 de la L. N° 2492, Cód. Trib., no hay vulneración al debido proceso y la documentación presentada como descargo fue debidamente evaluada en el Informe Técnico AN-GROHR-SPCC-IT N° 1164/2014; y, d) Durante el proceso se actuó de conformidad con lo establecido en los arts. 99-II del CTB, 19 del D.S. N° 27310, que Reglamenta del CTB y a la resolución de Directorio R.D. N° 01-005-13.

En el contexto de lo expresado por la administración aduanera como agravio, resulta necesario considerar la jurisprudencia aplicable al caso concreto, contenida en la Sentencia 380/2013 pronunciada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, que en un caso análogo al tratarse de una mercancía amparada por la factura de adquisición que se encontraba en una de las cajas comisadas, precisó que: i) Corresponde verificar si la conducta se adecúa a las conductas consideradas contrabando y por ende si correspondía el comiso definitivo de la mercancía y en ese marco, el art. 181-6) del CTB, establece que constituye contrabando realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o disposiciones especiales; y respecto a los tributos, prevé que cuando valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menos a 200.000 Unidades de Fomento de Vivienda (UFV's), la conducta se considera contravención Tributaria; ii) El art. 2-I del D.S. N° 708 de 27 de noviembre de 2010, que reglamenta la L. N° 37 de 10 de agosto de 2010 y modifica el Reglamento de la L. N° 1990 denominada Ley General de Aduanas aprobado mediante D.S. N° 25879 de 11 de agosto de 2000, establece claramente que el traslado interno, interprovincial e interdepartamental de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación; y, que las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamental o interprovincialmente y que cuente con la factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), presentada en el momento del operativo, no serán objeto de comiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero (COA); y, iii) En ese operativo denominado grafitis, la factura original de adquisición legal de la mercancía se encontraba en una de las cajas, y se interpretó que pese a que la factura no fue visible al momento del operativo, la conducta, no podía considerarse contrabando, todo con base al principio de verdad material.

En ese marco, al anular obrados hasta el vicio más antiguo, la AGIT incurre en inobservancia del principio de congruencia, por cuanto fundamenta su decisión de anular obrados hasta el vicio más antiguo, con base a aspectos no observados ni reclamados por ninguna de las partes, en consecuencia, resulta un fallo ultra petita; así, la parte pertinente de la S.C. N° 0468/2010-R de 05 de julio, respecto a la congruencia como principio característico del debido proceso, refiere a que en el ámbito procesal debe ser entendido como la concordancia que debe existir entre lo peticionado por las partes y lo resuelto por las autoridades, velando así por una estricta correspondencia entre la petición, lo considerado o analizado y la decisión asumida.

Finalmente, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015, que anula la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0373/2015 pese a estar debidamente respaldada en fundamentos técnicos jurídicos acorde a los hechos acontecidos en el proceso contravencional, resulta injusto, ilógico e irracional, por cuanto conforme se tiene explicado, la legalidad de la mercancía trasladada es indubitable y la administración tributaria incurre en vulneración de los derechos al debido proceso y al trabajo consagrados en los art. 115-II y 47-I de la C.P.E.

I.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda interpuesta contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio, y mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0373/2015 de 27 de abril, disponiendo la devolución de las mercancías por la Administración de Aduana Interior Oruro de la Aduana Nacional.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de febrero de 2016 vía fax, que cursa en original de fs. 65 a 69, señalando:

Conforme a lo dispuesto por el art. 36-II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable supletoriamente, de la revisión de antecedentes, la autoridad jerárquica evidenció que el 27 de agosto de 2013, efectivos del COA Oruro, elaboraron un Acta de Comiso OR N° 00004438, por el comiso preventivo de 330 cajas de cigarrillos marca "FOX LH", haciendo constar que al momento de la intervención, se presentó la Factura Comercial N° 110 de la empresa Import-Export "Cofermant" a nombre de Pedro Eracleo Plata Rojas y la fotocopia legalizada de la DUI C-13025.

El 23 de octubre de 2013, la administración aduanera notificó al demandante el Acta de Intervención Contravencional COARORU-C-0622/2013, haciendo constar las circunstancias descritas en el acta de comiso y reiterando que el conductor presentó la Factura Comercial N° 110 y la DUI C-13025, presumiendo la comisión de contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del CTB; otorgó el plazo de 3 días para presentar descargos; el Informe Técnico AN GROGR-ORUOI SPCC-IT N° 1164/2014 de 17 de diciembre de 2014, concluye que la mercancía correspondiente a la totalidad de los ítems descritos en el cuadro de valoración OROUI-VA 084/2014 y en el acta de inventario de la mercancía decomisada, no se encuentra amparada; finalmente, el 24 de diciembre de 2014, se notifica a Pedro Eracleo Plata Rojas, con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCC N° 2364/2014 de esa misma fecha, pronunciada por el Administrador interino de Aduana Interior Oruro de la Aduana Nacional, autoridad que declara probada la comisión de contravención aduanera por contrabando, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía.

La Factura Comercial N° 110, no coincide con el importador de la DUI, además la cantidad declarada en la DUI, es inferior a la descrita en la Factura Comercial, en consecuencia no existe factura de compra verificable conforme prevé el art. 2-I del D.S. N° 708 de 27 de noviembre de 2010, que reglamenta la L. N° 37 de 10 de agosto de 2010 y modifica el Reglamento de la L. N° 1990 denominada LGA, aprobado mediante D.S. N° 25879 de 11 de agosto de 2000.

El demandante presentó la factura comercial en el momento del operativo, por lo que la administración aduanera tenía la obligación de verificar con la información del SIN, si el contenido de la nota fiscal cumplía los requisitos establecidos en la norma tributaria (art. 2 y 4-a) de la L. N° 843); además, si bien en la resolución sancionatoria se aclara que la factura se encuentra debidamente registrada y no contiene campos alterados, corregidos y/o modificados, según consta en antecedentes, no es menos cierto que este aspecto no fue tomado en cuenta al momento de emitir el acta de intervención contravencional; la administración aduanera omite verificar la factura comercial presentada en el operativo antes de iniciar el proceso sancionador de contrabando, situación que vulnera los derechos del sujeto pasivo al debido proceso y a la defensa, y la autoridad tributaria al anular obrados hasta el vicio más antiguo, únicamente está velando por los derechos del sujeto pasivo y tampoco existe dilación alguna por cuanto la resolución jerárquica, se emitió dentro del plazo previsto al efecto.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Pedro Eracleo Plata Rojas, manteniendo firme y subsistente el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. El 27 de agosto de 2013, el COA Oruro, emite el Acta de Intervención Contravencional COARORU-C-0622/2013, correspondiente al operativo denominado FUMADOR, que concluye con la presunción de la comisión de contrabando contravencional.

El 23 de octubre de 2013, se inicia el proceso administrativo por contrabando, con la notificación a Pedro Eracleo Plata Rojas, con el Acta de Intervención COARORU-C-0622/2013; el 04 de noviembre de ese mismo año, el ahora demandante, peticiona la nulidad de la notificación con el acta de intervención por contener dicha acta incongruencias con relación al número de cajas de cigarrillos, por cuanto en la relación de los hechos se consignan 300 cajas, luego en la descripción de la mercancía, 334 cajas; y, en el Acta de Comiso N° 4438, descripción de la mercancía 330 cajas.

El 14 de noviembre de 2013, la administración aduanera Oruro, declara no ha lugar la solicitud, aclarando que debe hacer valer su pretensión de nulidad a través de los recursos de impugnación, citando el art. 35 de la LPA; el 29 de enero de 2014, reitera la nulidad mediante un incidente de nulidad; el 27 de marzo de ese mismo año, peticiona la devolución del vehículo; el mismo día solicita la devolución de la mercancía ofreciendo prueba de reciente obtención previo juramento respectivo de 20 de abril de 2014, prueba consistente en fotocopia legalizada de la DUI C-47930; al efecto, consta en antecedentes la certificación de la Agencia Despachante de Aduana Mundial Ltda., que refiere al proceso de reorganización administrativa, que dificultó la emisión de la DUI requerida oportunamente por el interesado, empero mediante Auto Administrativo AN GROGR ORUOI SPCC 1086/2014 de 13 de mayo, la administración aduanera interior Oruro, considera por no demostrada que la omisión no fue por causa propia, aclara que tenía 3 días para presentar la documental después de la notificación con el Acta de Intervención y por tanto tiene por no presentado el documento.

El 24 de diciembre de 2014, se practica la diligencia de notificación al ahora demandante, con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCC N° 2364/2014 de 24 de diciembre, pronunciada por el Administrador interino de Aduana Interior Oruro de la Aduana Nacional.

En alzada, la Directora Ejecutiva Regional Interina de la ARIT La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0373/2015 de 27 de abril, revoca totalmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCC N° 2364/2014 y deja sin

efecto el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARORU-C-0622/2013, concluyendo básicamente que la Factura Comercial N° 110 de Import-Export Cofermant de 23 de agosto de 2013, establece que Pedro Eracleo Plata Rojas adquiere 330 cajas de cigarrillos marca Fox Lh; y, por su parte el acta de comiso, consigna de igual forma 330 cajas de cigarrillos de la marca Fox Lh, la Factura Comercial N° 110 y la fotocopia legalizada de la DUI C-13025; aclarando que no corresponde verificar el legal ingreso de la mercancía a territorio nacional, sino la compra venta interna de la misma.

Formulado el recurso jerárquico por la administración aduanera, el Director Ejecutivo General interino de la AGIT, pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio, anulando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0373/2015, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional inclusive.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por Pedro Eracleo Plata Rojas, el 14 de octubre de 2015, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio, pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 24 de julio de 2015; la AGIT presenta la contestación y se notifica al tercero interesado; presentación de réplica y duplica; sin apersonamiento del tercero interesado, se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la los arts. 2-2. y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la AGIT incurrió en violación de lo dispuesto en el Código Tributario, el manual para el procesamiento por contrabando contravencional y remate de mercancías, bajo el argumento expuesto por el sujeto pasivo en sentido de que la administración tributaria anuló obrados hasta el vicio más antiguo por considerar que existen observaciones al acta de intervención contravencional que implican vulneración de derechos al debido proceso y defensa; sin considerar la legalidad de la mercancía amparada por la Factura Comercial y DUI presentados a momento de la intervención, y más aún, el tiempo transcurrido entre el operativo (27 de agosto de 2013) y la notificación con la Resolución Sancionatoria de Contrabando (24 de diciembre de 2014).

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El art. 74 del CTB, establece que los procedimientos tributarios de sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria, así en los principios del derecho administrativo previstos en dicho código y solo a falta expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la ley de procedimiento administrativo y demás normas en materia administrativa.

El art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 denominada Ley de Procedimiento Administrativo, al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Además, en cuanto al debido proceso consagrado en el art. 115-II de la C.P.E., en sus elementos configurativos defensa, y motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, el art. 211-I de Título V del CTB, expresa que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; así como el derecho a una justicia pronta y oportuna, directamente vinculadas a la tutela judicial efectiva.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justica a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por Sala Plena de este tribunal en la Sentencia N° 238/2013 de 05 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contencioso administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el Juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda".

Resulta también necesario referirnos al principio de conservación de los actos, inherente también a la jurisdicción administrativa en la que prevalece el informalismo en resguardo de los principios de celeridad, economía procesal, verdad material y conservación de los actos; el

art. 105 y 106 del CPC, determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en su elemento defensa; concordante con el art. 17-I de la L. N° 025 L.O.J., que establece que la revisión de las actuaciones procesales de oficio se limita a aquellos asuntos previstos por ley, siendo taxativo en cuanto a las nulidades, razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades judiciales, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso y velar por la conservación de los actos; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal.

Por su parte, con relación a las pruebas, el art. 81 del citado CTB, determina que las mismas serán apreciadas conforme a las reglas de la sana crítica; y, el art. 98, que la oportunidad de presentación de descargos es una vez practicada la notificación con el acta de intervención, por el lapso de 3 días hábiles administrativos.

El art. 2-I del D.S. N° 708, en cuanto al traslado interno de mercancías, es claro al establecer que el traslado interno, interprovincial e interdepartamental de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización de levante, deberá ser respaldada por la declaración de mercancía de importación; y, en caso de mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente, y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del SIN, presentada a momento del operativo no serán objeto de comiso por parte del COA.

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial citado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que es evidente que la administración tributaria debe pronunciar sus decisiones con base a los principios de verdad material, justicia pronta y oportuna como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige y todo ello dentro del respeto al debido proceso y sus elementos constitutivos.

La ARIT La Paz, en alzada y mediante la valoración de los antecedentes y la prueba ofrecida por Pedro Eracleo Plata Rojas ahora demandante, ha verificado y concluido que la mercancía estaba debidamente amparada con la documentación de respaldo consiste en la DUI C-13025 vinculada a la Factura Comercial N° 110 de la empresa Import-Export Cofermant conforme se tiene detallado en los antecedentes administrativos de la presente sentencia, aplicando además el principio de verdad material y conservación de los actos, por cuanto la administración aduanera omitió la valoración de dicha la prueba.

Efectivamente Pedro Eracleo Plata Rojas, observó el contenido del Acta de Intervención COARORU-C-0622/2013, en inclusive el 04 de noviembre de 2013, solicitó la nulidad de la notificación con la misma por contener dicha acta incongruencias con relación al número de cajas de cigarrillos, por cuanto en la relación de los hechos se consignan 300 cajas, luego en la descripción de la mercancía, 334 cajas; y, en el Acta de Comiso N° 4438, se describen 330 cajas; sin embargo, el proceso se desarrolló con esa deficiencia; empero, conforme se sostiene en alzada, la referida factura comercial coincide con el acta de comiso, al describir la mercancía en 330 cajas de cigarrillos marca Fox Lh de procedencia extranjera, compra venta realizada por el demandante Pedro Eracleo Plata Rojas.

En ese contexto, al tratarse de un traslado de mercancía interno, en territorio nacional de mercancía nacionalizada, al momento del operativo, la administración aduanera, únicamente debe verificar la compra interna de la mercancía, no así el ingreso a territorio nacional, tal es así que verificada la factura en el SIN del sistema informático SIDUNEA++ de la Aduana Nacional, constató que la nota fiscal estaba debidamente registrada y que sus campos no fueron alterados, corregidos o modificados, conforme se hace constar en el Informe Técnico AN-GROGR-ORUOI-SPCCC-IT N° 1164/2014 de la administración tributaria aduanera.

Consecuentemente, en alzada únicamente se procedió a velar por el cumplimiento del debido proceso, la observancia de los principios de verdad material y de conservación de los actos, asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido; actuar en contrario, y declarar una nulidad de actos procesales que no fue reclamada, sin que exista indefensión de las partes, implica la vulneración al debido proceso, justicia pronta y oportuna, y la inobservancia de los principios citados.

Finalmente, con relación a la justicia pronta y oportuna que reclama el demandante, es evidente que entre el operativo del COA Oruro que se efectiviza el 27 de agosto de 2013, a la notificación con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GROGR-ORUOI-SPCC N° 2364/2014 que se practica el 24 de diciembre de 2014, ha transcurrido más de un año sin que exista pronunciamiento alguno sobre la legalidad o no de la mercancía.

Por lo expuesto, éste Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio, realizó una interpretación incorrecta de la normativa y principios aplicable a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 36 vta., dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1202/2015 de 21 de julio, pronunciada por la AGIT; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0373/2015 de 27 de abril, emitida por la ARIT La Paz.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, y sea con nota de atención.

Magistrado Relator: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 16 de febrero de 2017

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala



23

Empresa de Correos de Bolivia Ecobol c/ Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda
Contencioso administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 92 a 97, subsanada por memoriales de fs. 101 y 104, que impugna la R.M. N° 009 de 12 de enero de 2015, la contestación de fs. 162 a 166, el apersonamiento del tercero interesado, los memoriales de réplica y dúplica y demás antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Empresa de Correos de Bolivia ECOBOL, representada legalmente por Luis Alberto Paz Soldán Martinic, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en los siguientes aspectos de orden legal:

Que la mencionada empresa, creada mediante D.S. N° 22616 como Empresa Pública de Administración Descentralizada del Estado, efectuó una reclamación ante la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y transporte ATT, amparada en lo dispuesto por los arts. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., para acudir posteriormente a esta instancia judicial impugnando la R.M. N° 009 de 12 de enero de 2015.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Refiere que el 12 de agosto de 2013, Tomasa Muñoz Oropeza v. de Corico, en calidad de Gerente Regional Potosí de la Empresa Ecobol, presentó reclamación directa a las oficinas de ODECO Potosí, sobre la pérdida de correspondencia que se encontraba a cargo de la Empresa Trans Copacabana I MEN y, que al no estar de acuerdo con la resolución al reclamo directo, presentó la Reclamación Administrativa el 21 de agosto de 2013; en función a ello, el 21 de octubre de 2013 a hrs. 13:35 fue notificada con la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODETR 0216/2013 de 10 de octubre de 2013, misma que declaró fundada la reclamación por haber vulnerado los arts. 78-g), 79-g), h), i), j) y k), 83 y 90 del Reglamento de protección de los Derechos de Pasajeros y Usuarios de los Servicios de Transporte Automotor Público Terrestre y Terminales Terrestres, aprobado mediante Resolución Administrativa Regulatoria TR-0020/2011 de 14 de enero de 2011, incurriendo en la presunta infracción del art. 10-1-IV del Reglamento de Infracciones y Sanciones para el Servicio de Transporte Automotor Público Interdepartamental de Pasajeros, aprobado mediante Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-TR 0303/2011 de 28 de septiembre de 2011, en relación a la pérdida y/o sustracción de la encomienda con Guía 059539, en la ruta Potosí - La Paz el 8 de agosto de 2013. Asimismo instruyó a la Empresa Trans Copacabana I MEM que dentro del término de 10 días hábiles administrativos a partir de la notificación con la misma, proceda a la reposición de la suma de Bs 3.333; en favor de Tomasa Muñoz Oropeza v. de Corico, en representación de ECOBOL, por el extravío o sustracción de la encomienda antes descrita.

2.- Qué de conformidad a lo señalado precedentemente, la Empresa de Correos ECOBOL presentó Recurso de Revocatoria en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TR 0216/2013 de 10 de octubre de 2013 por ser perjudicial la multa fijada en favor de la parte actora, al no cubrir las indemnizaciones de los usuarios de ECOBOL, puesto que si bien como usuarios del transporte declararon el contenido más no el valor económico de las sacas de correspondencia para su expedición de Potosí a La Paz, debido a que el operador no brindó la debida información a tiempo de recibir el despacho 180 que se compone de 3 sacas de correspondencia, se extravió una de las sacas que contenía 82 envíos.

Indica que según la transcripción de la citada resolución, la determinación está fundada en la vulneración de los arts. 78-g), 79-g), h), i), j) y k), 83 y 90 del Reglamento de Protección de los Derechos de Pasajeros y Usuarios de los Servicios de Transporte Automotor Público Terrestre y Terminales Terrestres, no obstante que de acuerdo a las previsiones del art. 79 del reglamento aprobado por Resolución Administrativa Regulatoria TR-0020-2011, existen tres formas de determinar el monto que deberá cancelar el operador en caso de extravío de encomiendas.

El primero se encuentra descrito en el inc. h) del art. 79, y determina que en caso de que el remitente no hubiese declarado el contenido ni el valor, por causa imputable al operador, esta estará obligado a reponer Bs 70 por kilo faltante; es causa imputable al operador la ausencia de firma del usuarios en la guía de la encomienda, situación que puede evidenciarse en el presente caso en la Guía 59539.

El segundo, se encuentra descrito en el inc. i) del art. 79 al establecer que si el remitente efectuó la declaración del contenido y no del valor económico de la encomienda, por no haber sido informado de este derecho por causa imputable al operador, este deberá pagar el valor de lo extraviado de acuerdo a la guía de encomiendas y a las pruebas aportadas por el usuario, que demuestren el valor real de lo encomendado, siendo causa imputable al operador, la ausencia de la firma del usuario en la guía de encomienda.

El tercero hace referencia al hecho de que el 14 de enero de 2014, ECOBOL interpone Recurso Jerárquico impugnando el auto ATT-DJRA-TR 0225/2013 de 16 de diciembre de 2013, que desestimó el recurso revocatorio interpuesto por Luis Alberto Paz Soldán Martinic, al existir una notificación defectuosa a ECOBOL por parte de la ATT, hecho que pudo dejar en total indefensión a ECOBOL, sin embargo, el ente regulador realizó el correspondiente análisis del acto y emitió la R.M. N° 117/2014 de 16 de mayo de 2014 que resuelve aceptar el recurso jerárquico en el que se reiteran todos los argumentos expuestos en el recurso revocatorio interpuesto por Paz Soldán, e instruye a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Telecomunicaciones y Transportes a proceder a la respectiva notificación a ECOBOL, hecho de que no haber sido puesto en evidencia, vulneraría el derecho a la defensa y los arts. 32 y 33 de la L. N° 2341.

El cuarto versa sobre la notificación efectuada el 30 de junio de 2014 a ECOBOL, con el Auto ATT-DJ-A TR LP177/2014 de admisión y apertura del término de prueba del Recurso de Revocatoria de 4 de noviembre de 2013 interpuesto por Luis Alberto Paz Soldán, adjuntando nuevas pruebas que no fueron valoradas.

El quinto hace referencia al hecho de que el 3 de septiembre de 2014, Luis Alberto Paz Soldán presentó Recurso Jerárquico contra la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-TR 156/2014 de 14 de agosto de 2014 que resuelve el recurso de revocatoria rechazando la impugnación a la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TR 0216/2013 de 10 de octubre de 2013, la cual señala que el EMS Courier que contenía 82 envíos postales, nunca llegó a destino, vulnerando así la Ley General de Transportes N° 165 de 16 de agosto de 2011, extravió que fue sancionado solamente con el monto de Bs 3.333, cuando correspondía que la Empresa de Transporte Trans Copacabana I MEN debía hacerse cargo de las indemnizaciones de los envíos portales contenidos en la saca extraviada irresponsablemente por el operador transportista, por cuanto ECOBOL no puede pagar indemnizaciones por el valor de 31.685.83, causando daño económico a la empresa demandante.

Indica que las disposiciones antes señaladas no fueron tomadas en cuenta al determinar los intereses, así como tampoco fue tomada en cuenta la previsión contenida en el art. 4 inc. a) de la L. N° 2341 que hace referencia al desempeño de la función pública, además que la Ley General de Transportes N° 165 señala que constituyen infracciones contra los usuarios y sus derechos, la pérdida o sustracción de equipaje, encomienda o carga, puesto que es obligación del operador brindar un buen servicio, transportando la encomienda desde el lugar de origen hasta su destino para entregarla en las mismas condiciones que fue recibida, haciendo uso de los mecanismos necesarios de control al efecto señalado, lo cual a decir de la parte actora, importaría el hecho de que el operador público no observó los mecanismos de control y seguridad con relación a lo transportado y entregado, incurriendo en negligencia con relación al envío de los 82 usuarios del correo que día a día reclaman por el extravío de sus envíos que generó un monto a ser indemnizado, de Bs 31.685.83; monto variable de acuerdo a la cotización del dólar y del derecho especial de giro, ya que de conformidad a la normativa vigente, a los envíos cuyo peso es inferior a 2 kilos les corresponde una indemnización de 30 DEG y por envíos cuyo peso es mayor a 2 kilos, 130 DEG. Indica que en el envío que motiva la litis, existían 77 envíos con un peso menor a 2 kilos y 5 kilos con un peso mayor a 2 kilos, haciendo un total de 82 envíos.

Refiere que la Empresa Transportadora admitió la pérdida de la saca, a manifestar que fue entregada a otra persona lo cual deleva descuido por parte de los operadores puesto que las características de cada bolsa son particulares y difícilmente se confunden unas con otras, y de mantenerse el hecho de que ECOBOL deba indemnizar a los usuarios por la pérdida sufrida, sería el Estado Plurinacional el afectado por el hecho de ser ECOBOL parte del mismo, además de que el EMS (Express Mail Service) es Courier expreso, y fue creado con la iniciativa de mejorar y brindar un servicio especial, rápido y confiable de tratamiento, manipulación y transporte preferencial con todos los efectos portales del EMS, desde el momento de su recepción de puerta a puerta, hasta su llegada a destino.

Hace mención al art. 21-2-1 el Convenio de Servicio Postal Universal para señalar que el importe de la indemnización por la pérdida de la expoliación total o la avería total de un envío certificado, ascenderá a 30 DEG y la indemnización por la pérdida de una saca M certificada, ascenderá a 150 DEG; el art. 34 señala que las tasas y los derechos abonados por el expedidor para el depósito de envío, con excepción de la tasa de certificación se agregará a esos valores para determinar el importe total de la indemnización adeudada.

El art. 24 por su parte, establece que bajo reserva del derecho de reclamar contra el operador designado responsable, la obligación de pagar y restituir las tasas y los derechos, corresponderá según el caso, al operador designado de origen o al operador designado de destino.

Manifiesta que en cuanto a lo señalado en la resolución impugnada, en sentido de que ECOBOL no declaró el valor económico de lo enviado, ya que declaró solamente el contenido consistente en tres sacas de correspondencia, corresponde aplicar lo establecido en los incs. i) y j) del art. 79 y art. 90 el reglamento aprobado por Resolución Administrativa Regulatoria TR-0020/2011 y añade que la Guía 059539 en la que el usuario debe registrar el contenido y el valor de su envío, llega a ser una factura llenada por el operador, sin que el usuario tenga la opción de hacer una declaración correcta del contenido y valor del mismo, puesto que tan solo recibe una factura que llega a ser la única guía con la que contaría el usuario, aspecto que debe ser también analizado, puesto que el operador transportista también hace el servicio de Courier, lo cual significa que este hecho no solo ocurre con ECOBOL sino también con cada uno de los usuarios que hacen el envío individualizado de sus encomiendas.

Que ECOBOL mencionó la normativa internacional de Aeronáutica y Seguridad Aeroportuaria Internacional (OACI) Organización Aeronáutica Civil, donde el Servicio Postal está catalogado como servicio básico de comunicación escrita y de ninguna manera como carga, siendo que los operadores terrestres o aéreos deberían tratar la correspondencia como tal y no como carga, para brindar un buen servicio a la colectividad, sin embargo en el caso de autos, a tiempo de la entrega de la encomienda, no se hizo ninguna verificación del número de guía o factura para su respectiva entrega, aspecto que no fue valorado por la ATT ni por el ente regulador.

Refiere que la Ley General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación N° 164 señala en su art. 2 núm. 2 que la misma tiene por objeto asegurar el ejercicio del derecho al acceso universal y equitativo a los servicios de telecomunicaciones, tecnologías de información y comunicación y servicio postal y la disposición transitoria octava de la mencionada ley, señala que en tanto no se emitan las

disposiciones pertinentes sobre el operador público designado, la Empresa de Correos de Bolivia prestará el servicio postal de acuerdo a lo establecido en el D.S. N° 22616 de 8 de octubre de 1990 en todo lo que no contradiga lo dispuesto por la mencionada L. N° 164.

Que la Ley General de Transportes 165 de 16 de agosto de 2011 señala como infracciones la pérdida o sustracción de equipaje, encomienda o carga, siendo responsabilidad del operador brindar un servicio de calidad, cumpliendo con la normativa aplicable y los estándares fijados al efecto.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita la revocatoria de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-OD-TR 0216/2013, modificando el monto canelar de Bs 3.333 a Bs 31.685.83, monto variable de acuerdo a la cotización del dólar y del DEG, valorándose el interés legítimo de ECOBOL y sus 82 usuarios, a quienes se les adeuda un pago indemnizatorio de 30 DEG.

II. De la contestación a la demanda.

De fs. 162 a 166 de obrados, cursa memorial de contestación a la demanda mediante el cual el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda se apersona y contesta la demanda argumentando lo siguiente:

1.- En cuanto al hecho de que se declaró el contenido más no el valor económico de las sacas de correspondencia para su expedición de Potosí a La Paz, debido a que el operador no brindó suficiente información a tiempo de recibirlas, señala que el monto de resarcimiento a ECOBOL dispuesto por el ente regulador mediante Resolución Administrativa Regulatoria ATTDJ- RA-ODE-TR 0216/2013 de 10 de octubre de 2013, fue definido en función a los incs. i) y j) del art. 79 y art. 90 del Reglamento de Protección de los Derechos de Pasajeros y Usuarios de los Servicios de Transporte Automotor Público Terrestre y Terminales Terrestres, aprobado por Resolución Administrativa Regulatoria TR-0020/2011, sin embargo, a decir de ECOBOL, no se aplicó el inc. h) del art. 79 del citado Reglamento.

Indica que de la revisión de la guía de encomienda, se estableció que ECOBOL declaró el contenido "Sacas Correspondencia" y no si el valor económico de la encomienda, es decir, 77 envíos de menos de dos kilos y cinco con más de dos kilos, cuyo extravío ocasionaría que ECOBOL indemnice a los usuarios con Bs 31.685.83, por una causa imputable a Transporte Copacabana I MEM al no haber probado que informó a ECOBOL sobre el uso adecuado del formulario para declaración del uso de encomiendas, por lo que correspondía aplicarse lo establecido por el inc. j) del art. 79 del reglamento de Protección de los Derechos de los Pasajeros y Usuarios de los Servicios de Transporte Automotor Público Terrestre y Terminales Terrestres, por ser responsabilidad del operador transportar la encomienda conforme dispone el art. 83 del mencionado Reglamento.

Que por no declararse el valor de la encomienda, el regulador entendió que al haber remitido ECOBOL tres sacas de correspondencia de las cuales una fue extraviada, correspondían deducir que por cada saca enviada, se pagó un precio de remisión de Bs. 33.33 haciendo un total a pagar de Bs 3.333; careciendo de fundamento la solicitud de ECOBOL, de recibir un monto mayor al señalado.

2.- Hace referencia al art. 21, 2-1 de L. N° 2362 para señalar que la indemnización por la pérdida, la expoliación total o la avería total de un envío certificado, ascenderá a 30 DEG y, tratándose de una saca certificada, será de 150 DEG.

Indica que la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TR 0216/2013 no pone en duda la calidad de ECOBOL como operador público designado, pero que sin embargo es obligación de la mencionada empresa conocer la normativa aplicable al transporte terrestre de encomiendas y tomar las previsiones para contar con cobertura de responsabilidad suficiente que le permita cubrir los montos de indemnización previstos en la normativa postal.

3.- Con relación a la declaración que hizo ECOBOL en sentido de que el servicio postal está catalogado como un servicio básico de comunicación escrita y de ninguna manera como carga, precisa que la normativa emitida por la OACI es aplicable al ámbito de la aviación civil internacional y no al transporte interdepartamental terrestre, que está regido por la norma aplicable al sector de transporte terrestre interdepartamental.

4.- Señala que el art. 20 de la Carta Magna se refiere al acceso de las personas a los servicios básicos, entre ellos el postal, extremo que no fue puesto en duda en la demanda que motiva la causa.

5.- Señala también que en consideración a las presunciones en favor de los usuarios, el ente regulador determinó no haber sido correctamente informado del contenido y valor del envío, aspecto que fue corroborado por la ausencia de firma de la remitente en la citada guía, razón por la cual se fijó el monto resarcitorio en el límite máximo establecido en el reglamento antes especificado y manifiesta también que al haberse limitado la parte actora a hacer una simple mención de las disposiciones de la L. N° 2341, L. N° 165 y L. N° 164 no amerita pronunciamiento alguno sobre el particular.

II.1 Petitorio.

En merito a lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Empresa de Correos de Bolivia, ECOBOL, en todas sus partes.

II. De la contestación del tercero interesado.

Que de fs. 156-157 cursa memorial de la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes, representada por su Director Cesar Carlos Borth Urquiza, quien se apersona en calidad de tercero interesado para manifestar que el reclamo administrativo presentado por Tomasa Muñoz Oropeza vda. de Corico fue atendido, y en función a ello se emitió la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-ODE TR 216/2013 que declaró probados los cargos formulados contra Trans Copacabana 1 MEN, por el extravío de encomienda, e instruyó la reposición de Bs 3.333; en favor de la usuaria, conforme a la normativa que regula el sector de transportes que fue objeto de recurso de revocatoria, y con la respuesta al mismo, interpuso recurso jerárquico, agotando así la vía administrativa.

Que ECOBOL al ser miembro de la Unión Postal Universal - UPU y la Unión Postal de las Américas España Portugal - UPAEP, debe aplicar la normativa para la prestación del servicio postal, que prevé la indemnización a los usuarios por el extravío de correos, por ser quien recibió de sus usuarios la responsabilidad de transportar los 82 correos extraviados.

Por lo señalado precedentemente, solicita declarar improcedente la demanda contencioso administrativa interpuesta por ECOBOL, declarando firme y subsistente la R.M. N° 009 de 12 de enero de 2015 y las Resoluciones Regulatorias ATT-DJ-RA-ODE TR 216/2013 y ATT-DJ-RA TR 156/2014.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Cursa en antecedentes la nota del reclamo efectuado por la Gerente de ECOBOL Potosí, dirigida a los personeros de la Flota Trans Copacabana 1 MEN, haciendo conocer que tenía varias solicitudes de devolución de encomiendas extraviadas por la empresa de transporte; nota que fue respaldada por el formulario de reclamación administrativa que cursa a fs. 281, en el cual anotó que se envió en Trans Copacabana 1 MEN tres sacas de correspondencias a la Ciudad de La Paz, de las cuales solo dos llegaron a destino, motivando el reclamo de los usuarios de la Empresa de Correos.

A fs. 282 cursa el formulario correspondiente a la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes relativo al Informe de Avenimiento que establece no haberse arribado ningún acuerdo con relación al conflicto suscitado.

De fs. 291-292 cursa nota dirigida a la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes, por el representante del Sindicato Mixto Trans Copacabana 1 MEN que en lo principal hace alusión al hecho de que el art. 9 de la RAR 020/2011 de 14 de enero de 2011 establece que en caso de pérdida de encomienda o sustracción, el operador realizará la búsqueda dentro de las 48 horas siguientes a la fecha de entrega programada; en caso de que el remitente no hubiese declarado, el operador estará obligado a reponer la suma de Bs 70 por kilo faltante.

Asimismo establece que si el remitente no hizo uso del formulario para la declaración de encomienda, en razón a la falta de información sobre este derecho por parte del operador, situación que fue contrastada por la ausencia de firma, el operador deberá reponer como máximo, 100 veces el monto del flete.

A fs. 293 de antecedentes, cursa la Fact. N° 059539 de 08 de agosto de 2013 que extendió la Empresa Trans Copacabana 1 MEN por 3 sacas de correspondencia con un peso de 60 kilos y un valor total de envío de Bs 100; de fs. 296-297 cursa la nota de respuesta de Trans Copacabana 1 MEN, que en lo principal refiere no haberse declarado la cantidad ni el valor de la encomienda depositada por ECOBOL en ese medio de transporte y que en destino solo fueron entregadas dos sacas con faltante de una saca que tendría un peso aproximado de 28 kilos.

Posteriormente, cursa en obrados a fs. 300, el proveído ATT-DJ-A TR LP 327/2014 de 01 de agosto de 2014 que da por clausurado el término probatorio dentro del Recurso de Revocatoria de ECOBOL y de fs. 304 a 310, cursa la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TR LP 156/2014 de 14 de agosto de 2014 que resolvió rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por Luis Alberto Paz Soldán Martinic en representación de ECOBOL, contra la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TR 0216/2013 de 10 de octubre de 2013, con el fundamento de que el monto a cancelar dependerá básicamente de si el remitente declaró o no el contenido y/o valor económico de la encomienda, existiendo una presunción legal de responsabilidad del operador en caso de que el remitente no haga uso del formulario para declaración de encomiendas, situación verificable por la ausencia de su firma en la guía respectiva. Posteriormente, en instancia jerárquica fue emitida la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TR 0201/2013 de 14 de noviembre de 2013 cursante a fs. 397 que declara fundada la Reclamación Administrativa interpuesta por Tomasa Muñoz Oropeza vda. de Corico en representación de ECOBOL Potosí contra la Empresa Trans Copacabana 1 MEN y, previa emisión del Informe MOPSV-DGAJ-N° 019/2015 de 12 de enero de 2015 que sugiere rechazar el recurso interpuesto por Luis Alberto Paz Soldán en representación de ECOBOL, se pronunció la R.M. N° 009 de 12 de enero de 2015 rechazando el recurso jerárquico planteado por ECOBOL contra la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TR LP 156/2014, con el argumento central de que solamente en caso de que ECOBOL hubiese declarado el valor de la encomienda en la suma de Bs 31.685,83, podría reclamarse la reposición del monto señalado.

IV.- De la problemática planteada.

En autos se establece que la problemática planteada radica en el hecho de establecer si corresponde que la Empresa Trans Copacabana 1 MEN indemnice a ECOBOL el monto de Bs 31.685,83 (monto variable de acuerdo a la cotización del dólar y del DEG) por la pérdida de una de las tres sacas de correspondencia enviadas por ECOBOL a la Ciudad de Potosí, utilizando como medio de transporte a la Empresa Trans Copacabana 1 MEN.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Tema 1.- Lo relacionado precedentemente, permite concluir que la constancia de envío de tres sacas de correspondencia de ECOBOL en la Empresa Trans Copacabana 1 MEN, que se traduce en la Guía 059539 en la cual consta la declaración de contenido "Sacas Correspondencia", pero no especifica el valor económico del envío o encomienda consistente en 77 envíos de menos de dos kilos y cinco con más de dos kilos, no permite tener certeza de que el monto de Bs 31.685,83 reclamado por ECOBOL, sea el que corresponda ser indemnizado por el extravío de una saca de correspondencia, máxime si en antecedentes no cursa prueba pertinente y concluyente que permita establecer el extremo señalado, siendo por demás intrascendente lo referido por la parte actora en sentido de que no fue informada sobre el uso adecuado del formulario para declaración del uso de encomiendas, máxime si ECOBOL tiene un uso frecuente de medios de transporte para el cumplimiento del objetivo principal de su existencia, cual es el envío y recepción de correspondencia y, como empresa de servicios, está obligada a conocer y ejercer las acciones pertinentes, destinadas a dar seguridad jurídica a los usuarios de la misma, tomando los recaudos necesarios para evitar situaciones de incertidumbre que puedan generar perjuicios tanto a estos como a la misma empresa.

V.1. Tema 2.- En ese contexto, se evidencia que no correspondía al caso de autos la aplicación del inc. j) del art. 79 del reglamento de Protección de los Derechos de los Pasajeros y Usuarios de los Servicios de Transporte Automotor Público Terrestre y Terminales Terrestres, puesto que si bien es responsabilidad del operador transportar la encomienda conforme dispone el art. 83 del mencionado Reglamento, no es menos cierto que el remitente debe declarar el monto económico del envío de que trate, a objeto de otorgar certeza sobre la remisión de correspondencia, a efectos de tener un dato cierto y confiable que permita establecer el monto indemnizable, con exactitud, en caso de contingencias como la acontecida en el caso de autos.

VI. Conclusiones.

Consiguientemente, el monto de resarcimiento a ECOBOL dispuesto por el ente regulador mediante Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODETR 0216/2013 de 10 de octubre de 2013, definido en función a los incs. i) y j) del art. 79 y art. 90 del Reglamento de Protección de los Derechos de Pasajeros y Usuarios de los Servicios de Transporte Automotor Público Terrestre y Terminales Terrestres, aprobado por la Resolución Administrativa Regulatoria TR-0020/2011, adecua sus alcances a la norma en actual vigencia; no siendo por tanto atribuible a la instancia jerárquica la falta de pruebas adecuadas que permitan establecer con exactitud el grado de responsabilidad y consiguiente indemnización económica a ECOBOL por parte de la Empresa; evidenciándose que no concurre infracción alguna de procedimiento en que hubiese incurrido la parte demandada en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 92 a 97 vta., subsanada a fs. 101 y 104, interpuesta por la Empresa de Correos de Bolivia ECOBOL contra el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda; debiendo en consecuencia, mantenerse firme y subsistente la R.M. N° 009 de 12 de enero de 2015, cursante de fs. 28 a 34 de obrados.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 16 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yvan Espada Navia.- Secretario de Sala.



24

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1380/2015 de 03 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 23 a 25, la contestación a la demanda de fs. 55 a 60, el memorial de réplica y duplica de fs. 81 a 82 vta., y 86 a 87 respectivamente, los antecedentes del proceso; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, se apersonó por memorial de fs. 11 a 15 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., aplicable por determinación del art. 74-2 de la L. N° 2492 interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ 1380/2015 de 03 de agosto.

Expresó que presentó nulidad de notificación, respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0067/2008 de 31 de diciembre y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 153/2012 de 26 de diciembre, ante la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Que planteada la nulidad, la Gerencia Regional Santa Cruz, no emitió pronunciamiento alguno dentro del plazo del art. 17-II de la L. N° 2341 que regularía el plazo de 6 meses. Transcurrido el mismo podrá considerarse que fue desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que el demandante interpuso el Recurso de Alzada, y fue resuelto mediante Resolución ARIT-CSZ/RA 0415/2015 de 11 de mayo, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive rechazar el recurso de alzada interpuesto.

Que el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, con el argumento que la gerencia regional a momento de responder el recurso habría reconocido que dio respuesta a la nulidad de notificación, quien manifestó en su respuesta que el acta de intervención se notificó en tablero, sin mencionar el día el mes y el año, y a quienes se habría notificado. En referencia a la resolución sancionatoria, la gerencia regional, habría afirmado que fue notificado al representante de la Ada Lomalta SRL y respecto a su persona se hubiere notificado mediante edicto, omitiendo dar cumplimiento a lo establecido en el art. 83-3 y 84 de la L. N° 2492.

Refiere, que no hubo ninguna diligencia de notificación personal con ningún acto administrativo emitido por la gerencia regional, (acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando), no existiría avisos de visita, representación para concluir en una cedula y/o procedimiento que diere lugar a la notificación por edicto. Este aspecto no fue tomado en cuenta por ARIT, tampoco por AGIT esta última se habría limitado a confirmar la resolución anterior, sin realizar una correcta interpretación y debida aplicación de la ley.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de la relación de los antecedentes en fase administrativa, como fundamentos de su demanda, manifestó:

a) Que la resolución de AGIT-RJ 1380/2015 de 03 de agosto, no considero la falta de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando que afectarían sus derechos, vulnerando principios, el debido proceso y a la defensa, que fue confirmada por la gerencia regional que contraviene el art. 33-I de la L. N° 2341.

b) Indica que no existió actos que precedieron a la notificación mediante edicto, privándole su derecho a defensa protegido por el art. 68-6 de la L. N° 2492.

c) Que por el principio de prelación normativa establecido en el art. 5 de la L. N° 2492, el de alzada y el jerárquico debieron aplicar y resolver de conformidad al art. 33-c) de la L. N° 2341, tomando en cuenta el principio de legalidad de conformidad al art. 6 de la L. N° 2492.

d) Que ante la omisión de la notificación personal con los actuados referidos, por la gerencia regional, correspondería la nulidad de obrados hasta que se le notifique con dichos actuados, que la resolución de alzada y el jerárquico al no haber obrado de esta forma vulneraron su derecho a la defensa, al debido proceso, establecido en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Apoya, sus argumentos citando sentencias constitucionales entre ellas la 0136/2003-R de 06 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre, referentes a las formalidades del proceso que garantizan la defensa oportuna, la igualdad de condiciones, para conocer los fundamentos por los que se lo juzga y asumir defensa material y oportuna.

Que las SS.CC. N° 1234/2000-R de 21 de diciembre; 128/2001-R; 378/2000-R, sostendrían que al no haberse respetado el derecho al debido proceso, se lesiona la seguridad jurídica. La S.C. N° 0887/2005-R de 29 de junio, establecería la garantía objetiva de aplicación de la norma.

Que el Tribunal Supremo desarrollo línea jurisprudencial en relación a la nulidad y anulabilidad establecidas en los arts. 35-II y el 36-VI de la Ley del Procedimiento Administrativo, en sentido que solo podrán ser invocados mediante la interposición; y la excepción a la regla se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, cuando el vicio ocasione indefensión o lesione el interés público. Cita las SS.CC. N° 1357/2003-R de 18 de septiembre; 779/2005-R de 08 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre, que establecieron el desarrollo respecto a la indefensión.

I.3. Petitorio.

Concluye, solicitando se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1380/2015 de 03 de agosto, por consiguiente también la Resolución de Recuso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0415/2015 de 11 de mayo, y por ende nula y sin valor legal tanto el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0067/2008 de 31 de diciembre, y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 153/2012 de 26 de diciembre.

I.4. Admisión de la demanda.

Por Decreto de 21 de octubre de 2015 de fs. 18, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ., y 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, por memorial de fs. 55 a 60 contesta negativamente los argumentos de la demanda, que la Resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos incongruentes de la demanda.

Señala, que los fundamentos del recurso de alzada del sujeto pasivo fueron el silencio administrativo negativo, que la gerencia regional no dio respuesta a su memorial de 14 de julio de 2014, al no habersele notificado nunca con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, transgrediendo su derecho a la defensa, vulnerándose su derecho a petición, solicitando la nulidad de obrados.

Que en su recurso jerárquico el administrado, manifestó que ante la nulidad de notificación, la administración aduanera no emitió pronunciamiento dentro los 6 meses, sin embargo; se consideró, como desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que los argumentos en su recurso de alzada y Jerárquico, los agravios expuestos fueron el silencio administrativo negativo, y, no los actos administrativos en sí del acta de intervención y resolución en contrabando. Empero; su demanda contenciosa todos sus argumentos

versarían sobre la notificación de los citados actos administrativos, sin hacer mención al silencio administrativo, por lo mismo las pretensiones expuestas en su demanda serían incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la autoridad tributaria.

Cita los principios de convalidación apoyando sus argumentos en doctrinarios entre ellos, Palacios, Podetty, Coture. Menciona que por el principio de congruencia debe existir correspondencia entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de alzada o el recurso jerárquico y lo resuelto en los citados de conformidad a los arts. 198-I, 211-I del CTB, de conformidad a la Sentencia 273A de 15/11/2012 de Sala Plena.

Que lo que pretendería impugnar el demandante, se constituiría en un nuevo argumento que no fue observado ante la AIT, en la actualidad no puede pretender subsanar errores o negligencias con su demanda, siendo que los arts. 139-b) y 144 del CTB, y los arts. 198-e), y 211-I de la L. N° 3092. Quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada debe de interponer de manera fundamentada su agravio con claridad y precisión para que la AGIT pueda conocer y resolver en base a los fundamentos en observancia a los principios de congruencia, convalidación y preclusión que el Tribunal Supremo de Justicia a través de Sala Plena en Sentencia N° 0228/2013 de 02 de julio regulo al respecto. Que no fue revisado y analizado por la instancia jerárquica, menos planteado por la parte demandante.

Que el demandante jamás impugno los actos administrativos que hoy observa. Que el objeto de impugnación de su recurso de alzada, fue el silencio administrativo negativo por la falta de respuesta al memorial por parte de la gerencia regional, en mérito al cual la autoridad regional emitió la resolución, por la que determino la anulación con la reposición hasta el vicio más antiguo.

Que del análisis de los recursos interpuestos tanto de alzada y como el jerárquico, el argumento fue el silencio administrativo, sin embargo; no sería un acto recurrible impugnabile de conformidad al art. 143 del CTB, tampoco estaría señalado en el art. 4 de la L. N° 3092.

En referencia al debido proceso, cita las SS.CC. N° 0347/2012 de 22 de junio, 0531/2011-R de 25 de abril entre otras, indicando que no fueron vulnerados por esa instancia jerárquica. Que la nulidad de obrados por falta de notificación no fue un elemento de impugnación y la resolución jerárquica, al que dio respuesta, indicando que es imprescindible contra con un acto físico para la impugnación, por lo que estaría imposibilitada de emitir pronunciamiento alguno sobre los vicios denunciados máxime, si la instancia de alzada no fallo respecto de la nulidad.

Que la AGIT resolvió obrando en estricta observancia al principio de legalidad como elemento del debido proceso cita las S.C. N° 0275/2010 de 07 de junio; 0919/2006-R de 18 de septiembre; 0062/2002 de 31 de julio; 0776/2011-R de 20 de mayo; 0160/2010-R de 17 de mayo; referente al principio de legalidad, defensa, debido proceso. Y las salvedades por actos voluntarios propios del imputado. Refrendados por las SS.CC. Nos. 249/2005-R de 21 de marzo; 259/2005 de 23 de marzo; 1534/2003-R de 30 de octubre.

Indica, que no se produjo indefensión en virtud de que el demandante conoció todas las actuaciones que se siguieron en su contra, actuó y respondió a las mismas, en igualdad de condiciones, interponiendo los recursos jerárquicos y el de alzada, el cual desvirtuaría su afectación de su derecho a la defensa.

Menciona, que otro aspecto contradictorio, es la petición de los argumentos de la demanda busca la nulidad de notificaciones y el petitum de la demanda es nulidad de los actos administrativos. Por lo mismo la autoridad de impugnación tributaria no vulnero derechos y garantías que reclama el sujeto pasivo al no haber demostrado una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la lesión causada al derecho o garantía. Cita las SS.CC. N° 0365/2005-R AC 0056/2010-RCA y A.C. N° 0212/2012-RCA; S.C. N° 2010/2012 de 12 de octubre, referente a las notificaciones presentadas en secretaria de la administración tributaria. Que habría realizado afirmaciones generales y no precisas sin exponer razonamientos jurídicos no pudiéndose suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

Arguye, que el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3 entre ellas la STG-RJ/0124/2007. También cita AA.SS. Nos. 0228/2013 de 2 de julio; 510/2013 de 27 de noviembre; las SS.CC. N° 0468/2012 de 4 de julio, 0149/2014-S1 de 5 de diciembre; 0287/2003-R de 11 de marzo, respecto del principio de congruencia e igualdad entre partes, de fundamentar con argumentos apropiados, no de manera general, sino, precisa y respecto del contenido del art. 90 del CTB, la falta de acreditación del acto supuestamente lesiva mediante documento que probara su existencia y respecto de la indefensión.

II. Petitorio.

Con esos argumentos solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1380/2015 de 03 de agosto.

III. De los argumentos del tercero interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada para el caso por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyana Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 23 a 25 como tercero interesado, responden respecto de la nulidad de notificaciones; sobre la falta de actuados que preceden la notificación por edictos; sobre la impugnación del silencio administrativo; y, sobre la vulneración del debido proceso.

Señala que la Administración Aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68-8 de la L. N° 2492 del CTB, que establece el derecho del Sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al Sujeto Pasivo en Tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en Secretaría, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido en su caso. La incomparecencia, no impide la notificación. Que en el caso de Contrabando, el Acta de Intervención y la Resolución Determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que, en ningún momento se negó el derecho a la información, en el caso, se subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de Contrabando, previsto en el art. 181 del CTB; sin embargo, por efecto del art. 56 de la Ley Financiera de la Gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el Contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFV's, sin aperturar la competencia del

Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso, se dispuso la notificación con el Acta de Intervención, que dio inicio al proceso administrativo por Contravención Aduanera, no se restringió el acceso a la información y menos se vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del CTB, por tanto no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

III.1. Petitorio.

Concluyen, solicitando declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme la validez de la Resolución de Recurso Jerárquico y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS- 153/2012 de 26 de diciembre.

IV. De la competencia de este tribunal.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere recurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los art. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la disposición final tercera de la L. N° 439 (Código Procesal Civil), que señala: "De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia Despachante de Aduana LOMALTA S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR 0067/2008 de 31 de diciembre, Lomalta-C-15219 en fecha 31 de diciembre de 2008 contra Víctor Alberto Urzagasti, Silver Heredia, José Pereira Fueron, aclarando que los tres últimos fueron implicados durante la investigación por José María Urzagasti, por la presunta comisión del ilícito de contrabando, denunciados ante el Ministerio Público.

Que en mérito a la Resolución de Rechazo de 17 de diciembre de 2009 del Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR 0067/2008 emitida por el Fiscal de Materia, la Administración Aduanera, emitió el Informe Legal AN-ULEZR-IL-No 326/2010 de 21 de septiembre de 2010, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía Contravencional Aduanera.

En ese orden, el 26 de diciembre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN- ULEZR-RS 153/2012, declarando probada la comisión de Contrabando Contravencional contra Limbert salvador sequeiros, Víctor Alberto Urzagasti, José María Urzagasti Aguilera, como (Representante legal de la Agencia Despachante Lomalta S.R.L.,) Silver Heredia, José Pereira, haciendo constar que no existe mercancía comisada, en aplicación a lo establecido en el art. 181-II del Cód. Trib., impuso la multa del 100% del valor de la mercancía descrito en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0067/2008 de 31 de diciembre, equivalente a \$us. 18.400.-, y demás medidas dispuestas en la misma.

En conocimiento extraoficial a decir de Víctor Alberto Urzagasti Fuentes de los actos administrativos en su contra, en 07 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la Nulidad de Notificación respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0067/2008 de 31 de diciembre y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 153/2012 de 26 de diciembre, bajo el fundamento que nunca habría sido notificado personalmente, contraviniendo la L. N° 2492.

Ante la falta de pronunciamiento de la Gerencia Regional Santa Cruz de la ANB, respecto a dicha solicitud, el ahora demandante interpuso recurso de alzada, por el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA 0415/2015 de 11 de mayo, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive y rechazó el recurso de alzada interpuesto.

Que el sujeto pasivo contra dicha resolución interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1380/2015 de 03 de agosto, que confirmó la resolución de alzada, determinado además que la ARIT Santa Cruz, rechace el referido recurso de alzada.

Que por memorial de fs. 81 a 82 vta., el demandante presenta réplica, en concreto se ratifica en que no fue notificado en forma personal con ningún actuado procesal administrativo, conforme al art. 84-1 de la L. N° 2492, lo cual vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso aspectos que no fueron valorados tanto en la instancia de alzada como en el Jerárquico.

Que por memorial de fs. 86 a 87, la autoridad demandada presenta duplica, con similares argumentos expuestos en la contestación responde a la réplica arguyendo que la demanda carece de congruencia con relación a los actos impugnados en sede administrativa y solicita declarar improbadamente la demanda.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 14 de abril de 2016 cursante a fs. 88.

V. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) La Administración Aduanera habría llevado adelante un proceso sumario contravencional en total vulneración a sus derechos, habiéndose emitido que la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 153/12 de 26 de diciembre de 2012 y Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0067/08 de 31 de diciembre de 2008, actuados con los que nunca fue notificado en forma personal y por lo tanto son nulos, por contravenir disposiciones establecidas en el CTB en sus arts. 83-1 y 84, vulnerando su legítimo derecho a la defensa y principio del debido proceso tutelados por la C.P.E. 2) Que el demandante presentó la solicitud de nulidad de notificación, sin embargo, la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro del plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341, habiendo entonces considerado desestimada su solicitud por Silencio Administrativo, razón por la que interpuso recurso de alzada cuya Resolución ARIT-SCZ-RA 0415/2015 de 11 de mayo, anula obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, y rechaza el recurso de alzada interpuesto.

En mérito al fallo, el demandante interpuso Recurso Jerárquico, resolviendo la Autoridad de Impugnación Tributaria, mediante Resolución AGIT-RJ 1380/2015 de 03 de agosto, confirma la resolución de recurso de alzada. 3) Durante todo el procedimiento se transgredió el principio fundamental al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento, siendo que su derecho a la defensa debió haber sido con acceso a los actuados, en igualdad de condiciones.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.1. En referencia falta de notificación con el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria de Contrabando.

Al respecto se tiene que, la autoridad Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por auto de 01 de octubre de 2010, ante la resolución de rechazo del fiscal, dentro de las investigaciones iniciadas a través de la tal intervención, dispone el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando, ordena el inicio del proceso administrativo, dictamina la notificación entre otros a Urzagasti Víctor Alberto, con el acta de intervención y su decreto, para que en plazo de 3 días a partir de su notificación, formulen por escrito sus descargos y ofrezcan todas las pruebas que hagan a su derecho como se evidencia a fs. 274 del anexo 2.

Por diligencia de notificación en tablero de 22 de diciembre del 2010, la Gerencia regional Santa Cruz, notificó en tablero a Víctor Alberto Urzagasti entre otros sujetos pasivos, con el acta de intervención y su proveído, del que se observa como testigo de actuación al señor Edwin Quisbert Ch., signada en la parte final de la actuación, empero; en su rúbrica simplemente lleva la leyenda testigo de actuación CI 6095784 LP, y no así el nombre, aspecto que le quita su validez al no identificar si se trata de la misma persona, más aun tratándose de un acto tan importante trascendencia, porque otorga plazo para que este derecho, formule descargos y las pruebas para asumir defensa, dentro de la sustanciación de un debido proceso en igualdad de condiciones.

Asimismo, tampoco se consignó el segundo apellido en el proveído y en la diligencia de notificación del sujeto pasivo, por lo mismo, no existe individualización, careciendo de defectos formales para su validez, como se evidencia a fs. 274, 260 a 262 y 257 del anexo referido, aspecto que vulnera el art. 83-II del CTB, al no ajustarse a las formas del que deben de estar revestidas para su validez.

Que de fs. 242 a 245 del mismo anexo, cursa la resolución sancionatoria en contrabando de fecha 26 de diciembre de 2012, por el que la Gerencia Regional Santa Cruz, resuelve declarar probada la comisión de contrabando contravencional, contra varios sujetos pasivos, entre otros, a Víctor Alberto Urzagasti, resolución que indica tomando en cuenta que no existe mercancía comisada en aplicación del art. 181-II del CTB, impone la sanción de 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención equivalente a \$us 18.400.- dispone que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema. Por otro lado establece que en coordinación con el Control Operativo Aduanero, Policía y Fuerzas Armadas, dispone la captura del vehículo descrito en el acta de intervención. Pone en conocimiento a la unidad de servicios al operador de la Aduana Nacional para efectos de control y seguimiento relacionados con el ejercicio de actividad de la Agencia despachante de la aduana Lomalta SRL. Instruye la ejecución tributaria. Otorga al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario conforme se evidencia de fs. 242 a 245 del anexo 2.

Este acto por su contenido, conlleva trascendencia vital por los derechos que dispone, por lo mismo la comunicación debe de estar revestida de todas las formalidades legales para su validez, inclusive interpretando las normas infraconstitucionales desde y conforme a la Constitución y al bloque de Constitucionalidad que es la esencia del Estado de Derecho Constitucional que tomo forma el estado Boliviano.

De la revisión de obrados se tiene que, el 31 diciembre 2012, 08 de enero de 2013 y 15 de enero de 2013, se procedió a notificar mediante edictos en el periódico El Mundo, empero; no se consigna el apellido materno del sujeto pasivo, en la resolución sancionatoria en contrabando, así como en los edictos, por lo mismo no se encuentra individualizado, por lo que carece de requisitos formales para su validez. Asimismo, no existe avisos de visita, representación para concluir en una notificación mediante cédula, o procedimiento alguno que dieran lugar a la notificación mediante edicto, recayendo en el incumplimiento de los requisitos que otorgan su validez a la diligencia que exige el art. 85 del CTB; la C.P.E., y las normas del bloque de constitucionalidad.

Que el debido proceso es un derecho-garantía-principio, está establecido y consagrado en la Constitución Política del Estado en su art. 115-II, que determina: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", la Ley Fundamental tiene una aplicación preferencial a las demás normas, de conformidad al art. 410-II, al disponer: "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", de esta manera, el art. 117-I establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...", bajo estos preceptos la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 05 de junio, refirió: "el alcance del debido proceso garantizado por la Constitución Política del Estado, señalando que: '...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea.'" En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional al no haberse otorgado dichos parámetros.

Ahora bien, la importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo, no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, respetando los principios procesales de publicidad, inmediatez; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, entre otros, derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna incluso en sede administrativa, estos mandatos de optimización constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes, sin embargo, en el caso en análisis no se tomó medidas para garantizar la igualdad del sujeto pasivo.

El debido proceso es el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomode a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, exegesis a la que se encuentran obligados los jueces como garantes efectivos de materializar el debido proceso al tratarse de un derecho humano, que es un fin y función del Estado.

Se entiende que, el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica, con este entendimiento uno de los parámetros principales para un debido proceso es la defensa, y el conocimiento del sujeto pasivo del inicio de un proceso en su contra, en este caso, el conocimiento del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, por parte del hoy demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes; no puede presumirse que el asumió defensa, por el contenido y magnitud, relevancia que implican dichos actos, para considerarse que estuvo en igualdad de condiciones presentando sus descargos; la Administración Aduanera en el marco de sus competencias tenía la obligación de que los actos y las diligencias cuenten con la individualización y estén revestidos de los requisitos para su validez, no es lógico, menos razonable que el mismo Estado instrumente sus actos en contrasentido de sus funciones y fin.

En ese sentido, la S.C. N° 0281/2010-R de 7 de junio, ha complementado el entendimiento, al establecer: 'Como se puede advertir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece claramente que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente...'. Razonamiento que a su vez fue reiterado en la S.C.P. N° 0169/2012 de 14 de mayo, por lo mismo el debido proceso debe de sustanciarse no solo en su faceta vertical, sino al contrario en su faceta horizontal en todo proceso, incluso en área administrativa, garantizando su sustanciación, interpretando la ley desde y conforme a la constitución y las normas del bloque de constitucionalidad, en cumplimiento de las obligaciones internacionales que el Estado asumió ante la comunidad internacional, garantizando a través de sus jueces e instancias administrativas su cumplimiento.

Asimismo la S.C. N° 0981/2010-R de 17 de agosto, con relación a su triple dimensión y a los elementos que lo integran en consonancia con los tratados internacionales ha señalado: 'En el ámbito normativo, el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión, pues por una parte, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica art. 8 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos art. 14, que conforme al art. 410-II de la Constitución Política del Estado vigente, forman parte del bloque de constitucionalidad, y también se establece como un derecho en el art. 115-II; por otra, al mismo tiempo en el ámbito constitucional, se le reconoce como derecho fundamental y como garantía jurisdiccional: configuración jurídica contemplada por el art. 16 de la C.P.E., abrog, que se ha mantenido y precisado en el art. 117-I de la C.P.E., que dispone: 'Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso'; en ese sentido, se vulnera la garantía-principio-derecho del sujeto pasivo.

De lo que se infiere que, la notificación en tablero con el acta de intervención y su proveído carece de requisitos para su validez, y ante la inexistencia individualización del sujeto pasivo, del testigo de actuación, en razón a su contenido, alcance y determinación del acto, no puede soslayarse como perfectible, aspecto que debieron ser observados por la autoridad regional y las instancias de la AIT.

Que ante la inexistencia de avisos de visita, y la representación, para concluir en una notificación por cedula y/o procedimiento alguno que diere lugar a la notificación por edicto con la resolución sancionatoria en contrabando, dicha diligencia no puede ser considerada válida dentro de un estado de derecho que tiene como fin y función a través de sus jueces e instancias administrativas la materialización del derecho sustancial que resulta ser el fin en sí mismo; que el derecho adjetivo constituye un medio para alcanzar el primero, consagrando la esencia del estado constitucional de derecho, dando cumplimiento a su función de garante efectivo, incluso bajo la sanción de activarse la acción de repetición por los daños causados a los responsables.

Por lo que la acusación realizada por el demandante resulta evidente, la autoridad regional y las instancias de la AIT, no obraron de forma correcta, y las notificaciones realizadas carecen de validez por los fundamentos expuestos.

VI.1.2. Respecto a que la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro del plazo establecido, habiéndose entonces considerado desestimada su solicitud por Silencio Administrativo.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 07 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria de Contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la Entidad Aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo art. en su parág. III, entendiendo que su solicitud fue desestimada por “silencio administrativo negativo”, interpuso recurso de alzada, que luego de ser admitido, motivó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ/RA 0415/2015 de 11 de mayo cursante de fs. 30 a 35 del anexo 1, por la que resolvió anular obrados hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que “el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación”, conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló Recurso Jerárquico, bajo los mismos fundamentos, lo que llevó a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la Resolución del Recurso Jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ-RA 0415/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que, ninguna de las dos autoridades administrativas de Impugnación Tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en Alzada, lo que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era “el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo”, debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del recurso de alzada, confirmado en instancia Jerárquica, es precisamente la ausencia de una Resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado en la S.C. N° 0149/2014-S1 de 5 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la Resolución Jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la Resolución de Alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así, corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del Estado boliviano, comprendida en el art. 17-I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como “La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes” (SS.CC. N° 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expresos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero; debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio, ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley del Procedimiento Administrativo refiere en su contenido lo siguiente: “Transcurrido el plazo previsto sin que la administración pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional”; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta

institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al Estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la administración pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la administración tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8-III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del Derecho Administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y; por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio “pro actione”, que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione, etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresividad, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar.

Que al interior del Estado Constitucional de Derecho boliviano, no se puede concebir un acto de tal magnitud como el suscitado, que implica vulneración de derechos del sujeto pasivo, por ende, es contrario a su función y fin del mismo estado; por otro lado en razón a la naturaleza irradiadora del contenido de los derechos vulnerados, son contrarios al objeto y fin de la convención, por lo mismo carecen de validez y eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimativa de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnado, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la administración tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de Alzada y Jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, dispone: “...El recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...”. Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: “...Además de lo dispuesto por el art. 143 de Cód. Trib. Boliviano, el recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra: Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria”.

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4-g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante el 7 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención, y Resolución Sancionatoria de

Contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el Recurso de Alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto, dentro de un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional y Comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarían los cimientos propios del Estado Constitucional Social y Democrático de Derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entro en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe de efectuarse desde y conforme a la Constitución y al Bloque de Constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las instancias de la AIT.

VI.1.3. Con referencia a la violación al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien a momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución y las normas del bloque de constitucionalidad. En el Estado de Derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la Ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, de 8 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de impicarlo, como ejemplo se cita el Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24 de noviembre de 2006. Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26.9.2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias Regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante. Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el Recurso de Alzada, que no fue considerado por los de instancia. La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15

vt., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1380/2015 de 3 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ-RA 0415/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 153/2012 de 26 de diciembre; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0067/2008 de 31 de diciembre; para que la Administración Aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 16 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala.



25

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2015 de 3 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 55 a 61, réplica, dúplica, argumentos del tercero interesado, los antecedentes del proceso; y;

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, apersonándose por memorial de fs. 11 a 15 vta., expresó en su demanda que:

El 14 de julio de 2014, mediante memorial de 7 de julio de ese mismo año, solicitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz (GR-SCZ) de la Aduana Nacional (AN), la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/2008 de 11 de agosto de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-143/12 de 26 de diciembre de 2012, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Frente a la nulidad suscitada, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, no emitió pronunciamiento alguno, dentro del plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT-SCZ), pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 04°12/2015 de 11 de mayo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo y rechazando el recurso de alzada.

Interpuesto el recurso jerárquico, bajo el argumento de que la Gerencia Regional Santa Cruz, reconoció que se dio respuesta a la nulidad de notificación suscitada, manifestando que el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/08 de 11 de agosto de 2008, se notificó en el tablero de dicha institución y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-143/12 de 26 de diciembre de 2012, mediante edicto.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la Resolución de Alzada, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2015 de 3 de agosto.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la resolución impugnada, no realizó una adecuada consideración sobre el hecho de falta de notificación, tanto del Acta de Intervención y la resolución sancionatoria de contrabando citados, afectando sus derechos, vulnerando principios como el debido proceso y el derecho a la defensa.

Sostuvo que nunca fue notificado en forma personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-143/2012, contraviniendo lo establecido en el art. 33-I de la L. N° 2341.

Indicó que, en base al principio de prelación normativa previsto en el art. 5 de la L. N° 2492, las autoridades administrativas en instancia de alzada y jerárquico debieron aplicar y resolver este punto, conforme lo dispuesto en el art. 33-c) de la L. N° 2341, en razón de que primero

se aplica la C.P.E. y luego las leyes, decretos y finalmente las Resoluciones de Directorio que solo son normas reglamentarias que no pueden legislar derechos en aplicación del principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492.

Por lo expuesto, quedó demostrado que la Gerencia Regional Santa Cruz, omitió la notificación personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-143/2012, por lo que correspondía la nulidad de obrados hasta que se notifique en forma legal con dichos actuados administrativos, y al no haberse actuado de esta manera, se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., citando sobre el tema, jurisprudencia contenida en las SS.CC. N° 0136/2003 de 6 de mayo 1842/2003-R de 12 de diciembre y 1234/2000-R de 21 de diciembre.

Por lo que, al no haberse respetado la garantía del debido proceso, también se lesionó la seguridad jurídica.

Sobre el particular el Tribunal Supremo ha desarrollado una línea jurisprudencial con relación a la nulidad y la anulabilidad establecida en los arts. 35-II y 36-IV de la ley de Procedimiento Administrativo, al señalar que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2015 de 3 de agosto, pronunciada por la AGIT dentro del recurso de alzada interpuesto contra la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, por consiguiente la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 00412/2015; por ende, nula y sin valor legal el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/08 de 11 de agosto de 2008 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-143/2012 de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial que cursa de fs. 55 a 61, con base a los siguientes argumentos:

En cuanto a la falta de notificaciones con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria, corresponde resaltar que el fundamento de los memoriales de recurso de alzada presentados por el sujeto pasivo el 19 de enero y el 4 de febrero de 2015, fue el silencio administrativo de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, al no haber emitido respuesta alguna al memorial de 14 de julio de 2014 por el cual argumenta la nulidad de obrados, precisamente por falta de dichas notificaciones, alegando la vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa y petición, solicitando que se anule obrados hasta el vicio más antiguo, para que se notifique el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-018/2008; efectivamente, conforme manifiesta el sujeto pasivo, la Administración Aduanera no emitió pronunciamiento alguno respecto a petición de la nulidad de obrados por falta de notificaciones y transcurrido el plazo de 6 meses previsto al efecto de consideró por desestimada la misma por silencio administrativo; es respecto al silencio administrativo negativo de la GR-SCZ de la AN que el sujeto pasivo interpone los recursos de revocatoria y jerárquico, no así contra los actos administrativos en sí como ser el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando; las pretensiones expuestas en la presente demanda son incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT.

Resulta necesario hacer mención al principio de convalidación de los actos, entendiendo por éste como que toda nulidad se convalida por el consentimiento aún en el supuesto de concurrir los presupuestos de la nulidad, así lo establece la doctrina y la jurisprudencia; en cuanto al principio de congruencia, el art. 198-I del CTB, prevé que la obligación de expresar los agravios de manera correlativa y congruente, además la Sentencia N° 228/2013 de 2 de julio, de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, señala que cuando el demandante incorpora elementos no invocados en la etapa recursiva jerárquica, al no haber sido planteados oportunamente como agravio, los puntos señalados en la demanda contenciosa administrativa se tienen como actos consentidos libre y expresamente, habiendo el demandante renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos; no impugnó los actos administrativos que hoy observa en demanda contenciosa administrativa, sino únicamente el silencio administrativo negativo por falta de respuesta a su solicitud de 14 de julio de 2014; y, conforme al art. 143 del CTB, el silencio administrativo no es un acto impugnabile recurrible impugnabile a través del recurso de alzada y tampoco está previsto en el art. 4 de la L. N° 3092.

En cuanto a la vulneración del derecho al debido proceso por falta de notificación con el acta de intervención y resolución sancionatoria en contrabando, la S.C.P. N° 0347/2012 de 22 de junio, establece que los elementos que componen dicho derecho son el derecho a un proceso público, al juez natural, a la igualdad procesal de las partes, a no declarar contra sí mismo, la presunción de inocencia, derecho a la comunicación previa de la acusación, a la defensa material y técnica, concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa, derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, derecho a la congruencia entre acusación y condena, el principio non bis in ídem, derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones; ninguno de ellos fue vulnerado por la instancia jerárquica, conforme consta en los antecedentes del presente proceso; no se causó indefensión alguna al demandante, por ello presentó recursos de revocatoria y jerárquico y, que la norma tributaria vigente es clara en cuanto a la notificación de ciertos actos en forma personal y en secretaría, y no es permisible a través del proceso contencioso administrativo, salvar la negligencia o descuido del ahora demandante.

Finalmente, la demanda es contradictoria, además de contener afirmaciones generales e imprecisas, por cuanto en el petitorio se indica textualmente declarar nula y sin valor legal el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, empero los fundamentos expuestos refieren a la nulidad de las notificaciones con dichos actos administrativos, por lo que no existe un nexo de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y al lesión causada al derecho o garantía y esa exigencia no se limita a enumerar artículos sino a explicar desde el punto de vista causal, cómo esos hechos han lesionado el derecho en cuestión, situación contenida en amplia jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2015 de 3 de agosto.

III. Intervención del tercero interesado.

Guadalupe Orellana Medrano y Andreyana Karla Araya Bernal, en representación legal de Willan Elvio Castillo Morales, Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de enero de 2016, que cursa de fs. 23 a 25, con base en los siguientes argumentos:

En cuanto a la nulidad de las notificaciones alegada por el demandante, el art. 68-8) de la L. N° 2492 reconoce el derecho del sujeto pasivo a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria y el art. 90 del citado texto legal, prevé que los actos administrativos que requieran notificación personal serán notificados en Secretaría y el sujeto pasivo tiene la obligación de asistir los miércoles de cada semana para notificarse con todas las actuaciones y su incomparecencia no impide que se practique la diligencia de notificación y en caso de contrabando, el acta de intervención y resolución determinativa serán notificados bajo ese medio.

La administración aduanera cumplió plenamente la notificación con el acta de intervención en tablero de secretaría, sin negar el derecho a la información que le asiste al sujeto pasivo, más aún porque su conducta fue calificada como contrabando contravencional previsto en el art. 181 del CTB, por cuanto el art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009, incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional a 200.000.- UFV, sin competencia del Ministerio Público.

El sujeto pasivo no hizo uso de los 3 días hábiles administrativos para presentar sus descargos ante la administración aduanera, por tanto se emite la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/12, notificada el 31 de diciembre de 2012 mediante edicto de ley practicado conforme a derecho y tampoco fue impugnado por la vía correspondiente, ello implica el consentimiento y validación de todos actuados y la preclusión del derecho a recurrir oportunamente de ellos. La jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 0554/2010-R de 12 de julio y la S.C.P. N° 0187/2014-S1, entre otras, establece que el sujeto pasivo no puede alegar desconocimiento de las notificaciones practicadas en Secretaría de la Administración Aduanera.

Respecto a la falta de actuados que precedan notificaciones por edictos, el demandante alega que no existe ninguna notificación personal, tampoco de avisos de visita, mucho menos una representación para cumplir con una notificación mediante cédula o procedimiento que diera lugar a la notificación mediante edicto con Resolución Sancionatoria; el art. 83 de la L. N° 2492, reconoce válidamente como un medio legítimo de notificación el edicto de prensa, que cumple la finalidad de hacer público el acto administrativo a objeto que el sujeto pasivo tome conocimiento de la existencia de un proceso en su contra, por desconocimiento de su domicilio, con publicaciones en dos oportunidades con intervalo de por lo menos tres días corridos entre la primera y segunda, en medio de prensa de circulación nacional, elementos que fueron debidamente cumplidos por la Administración Aduanera; y, en todo caso, el demandante reclama situaciones que no fueron observadas en las instancias respectivas y de considerarse que el proceso es de puro derecho.

Sobre el silencio administrativo, el art. 143 del CTB, claramente prevé los actos administrativos que pueden ser objeto de impugnación mediante recurso de alzada, entre los cuales no se encuentra el silencio administrativo al no considerarse un acto recurrible; la demanda resulta confusa, por cuanto se invoca la nulidad de actuados consentidos al no haber sido oportunamente impugnados y sobre los cuales acertadamente falló la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Finalmente, en cuanto al debido proceso, no existe vulneración alguna, el sujeto pasivo tuvo la oportunidad presentar sus descargos correspondientes y desvirtuar las faltas en las que incurrió, cada actuado fue debidamente comunicado conforme establece la norma, por lo que no es posible alegar su invalidez.

En materia de nulidades procesales se debe observar ciertos principios de modo que la nulidad resulte útil al proceso, restableciendo los derechos que se hubieran vulnerado, de ello se infiere que el error de procedimiento debe estar expresamente establecido y sancionado con nulidad en la ley; la Administración Aduanera se remite al ordenamiento jurídico establecido y hace conocer por Secretaría y mediante edicto de ley, las actuaciones procedimentales y el alcance de las mismas a través de las resoluciones correspondientes; la documentación presentada como de reciente obtención, carece de justificación válida y legal sobre las razones por las que no fueron presentadas en tiempo oportuno; al ser un proceso de puro derecho corresponde al demandante asumir el proceso y las determinaciones a las que se arribaron luego de su ejecución.

III.1. Petitorio

El tercero interesado solicita que se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2015 de 03 de agosto y en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 143/2012 de 26 de diciembre y el Proveído de Ejecución Tributaria AN-ULEZR-PET 374/2014 de 27 de octubre, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, a objeto de proseguir la ejecución del adeudo tributario.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El 11 de agosto de 2008, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0018/08, en la cual determina la comisión de Contrabando contra Juan Teddin Melgar, José Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti, José Pereira y Silver Heredia y José Pereyra.

El 1 de octubre de 2010, la Administración Aduanera emitió el proveído en el cual señala que, como resultado de la Resolución de Rechazo de 17 de diciembre de 2009 emitida por el Fiscal de Materia, dispone el inicio del proceso administrativo en mérito a lo establecido en el art. 95 de la L. N° 2492, debiendo noticiarse con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0018/08 a los involucrados, así como con el mencionado proveído.

El 4 de octubre de 2010, la Administración Aduanera, emitió el Informe Legal ANULEZR-IL- N° 347/2010, concluyendo que se debe dar estricto cumplimiento a la resolución de rechazo de 17 de diciembre de 2009 que dispone el rechazo del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 18/2008, por considerarse el ilícito como una contravención aduanera e iniciar el proceso en la vía administrativa por tratarse de un proceso contravencional aduanero.

El 15 de diciembre de 2010, la Administración Aduanera, notificó en Secretaría a Juan Teddin Melgar, José Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti, José Pereira y Silver Heredia y José Pereyra con el proveído de 01 de octubre de 2010 y el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-18/2008 de 11 de agosto de 2008.

El 28 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera, notificó personalmente a José María Urzagasti Aguilera, representante legal de la Agencia recurrente, con la Resolución Sancionatoria en Contrabando ANULEZR-RS-143/2012 de 26 de diciembre de 2012, que dispone declarar probada la comisión de contrabando contravencional contra Juan Teddin Melgar, José Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti, José Pereira y Silver Heredia y José Pereyra.

El 2 de febrero de 2015, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpone ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, recurso de alzada, conforme se evidencia a fs. 434 a 437 del anexo 1.

El 11 de mayo de 2015, la ARIT, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0412/2015 de 11 de mayo de 2015, resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el auto de admisión de 11 de febrero inclusive y rechazar el Recurso de Alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso Recurso Jerárquico, resuelto por la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2015 de 03 de agosto de 2015, confirmando la Resolución de recurso de Alzada ARTI-SCZ/RA 0412/2015 de 11 de mayo de 2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso demanda contenciosa administrativa con los fundamentos expuestos en el memorial de fs. 11 a 15 vta.

Por memorial de fs. 82-83 vta., el demandante presentó su réplica, en tanto que la AGIT de fs. 87-88 presentó su réplica, dando lugar al proveído de fs. 89. que decretó "Autos para Sentencia".

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492 Cód. Trib., en cuanto a notificaciones y si su accionar conlleva el respeto de los derechos al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa e igualdad de las partes, reconocidos por la Constitución Política del Estado; argumentando que la Administración Aduanera tramitó un proceso sumario contravencional en su contra y pronuncia el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/08 de 11 de agosto de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-143/12 de 26 de diciembre de 2012, contraviniendo los arts. 83-1 y 84 del CTB e incurriendo en vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa e igualdad de las partes, al no haber sido debidamente notificados a efectos de presentar los descargos respectivos y de esa forma asumir la defensa necesaria.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Especializada de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI.1. Sobre las diligencias de comunicación en materia tributaria.

El art. 83-I del CTB, determina que los actos y actuaciones de la Administración Tributaria pueden ser notificados: 1. Personalmente; 2. Por Cédula; 3. Por Edicto; 4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5. Tácitamente; 6. Masiva; 7. En Secretaría; determinando en su segundo párrafo, la nulidad de toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas.

Por su parte, el art. 84 de la norma tributaria, expresa en cuanto a las notificaciones en forma personal:

"I. Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de este código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal.

II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado.

III. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales".

Con relación a las notificaciones masivas, el art. 89 del CTB, establece que:

"Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97 del presente código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco (5) días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.

2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la Administración Tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince (15) días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación”.

La norma reglamentaria, en su art. 13 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004, determina la cuantía para la validez de las notificaciones masivas, que indica:

“I. Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la Administración Tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse.

II. Las administraciones tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. N° 2492.

III. Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán:

a) Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta diez mil Unidades de Fomento de la Vivienda (10.000 UFV’s) por cada acto administrativo.

b) Para los Gobiernos Municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria”.

V.2. Sobre la nulidad alegada por el demandante y el debido proceso.

Al respecto, los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (LPA).

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

Por su parte, el tratadista Eduardo Couture en su obra Fundamentos de Derecho Procesal Civil, expresa que: “frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho”.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”; y, precisado en el art. 117-I de la Norma Fundamental que dispone: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: “En opinión de esta Corte, para que exista debido proceso legal es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional”.

La indefensión conforme expresa Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales: “Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte, en un juicio que lo afecta. Esa indefensión vulnera el principio de inviolabilidad de la defensa, que suele representar una garantía constitucional”.

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad- deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento

vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados por indefensión o situaciones de orden público.

En ese contexto, y conforme se dirá a continuación, en el presente caso, éste Tribunal advierte indefensión provocada en el sujeto pasivo al momento de practicar la diligencia de notificación mediante cédula fijada en tablero de la GRSCZ de la AN y que amerita la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación observadas por el ahora demandante sobre el accionar de la Administración Aduanera.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

VI.3. Sobre la notificación con el acta de intervención.

Emitida el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/08 de 11 de agosto de 2008, por la Administración Aduanera, contra el ahora demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, Acta que presume que los sindicados incurrir en la comisión del delito de contrabando, el valor del vehículo automotor importado de \$us 15.841.60.-, y determina el Tributo Omitido actualizado en base a la valoración comparativa de 44.506.99 UFV's más la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando; conforme consta en antecedentes administrativos, la diligencia de notificación con la misma se practica el 15 de diciembre de 2010, en tablero de la GR-SCZ de la AN, a "Víctor Alberto Urzagasti", con firma y sello del responsable de la diligencia y como testigo de actuación "Roberto Quispe Botello".

La diligencia adolece de defectos formales que justifican su inexistencia o nulidad, por cuanto no se consigna el nombre completo del sujeto pasivo ahora demandante, se omite el segundo apellido "Fuentes"; y, tampoco identifica con el nombre respectivo al testigo de actuación a momento de suscribir la firma en la diligencia, simplemente lleva una firma y leyenda "testigo de actuación".

Estas situaciones implican la invalidez de la diligencia de comunicación, más aún si consideramos que se trata de una diligencia con el acta de intervención que reviste vital importancia para el desarrollo del proceso administrativo, por cuanto otorga un plazo perentorio a efectos de que el sujeto pasivo presente sus descargos respectivos y de esa forma ejerza sin restricción alguna su derecho a la defensa e igualdad entre las partes como elementos constitutivos del debido proceso consagrado en la Constitución Política del Estado.

En consecuencia, se inobservaron la normativa aplicable a las diligencias de comunicación en materia tributaria y en cuanto al contenido de la notificación, situación que implica la vulneración de derechos y garantías constitucionales y que justifica plenamente la nulidad de las diligencias que tampoco cumplieron su fin, poner a conocimiento del sujeto pasivo el proceso administrativo contravencional iniciado en su contra a efectos de que asuma defensa.

VI.4. Sobre la notificación con la resolución en contrabando.

De la revisión de antecedentes se evidencia que una vez pronunciada la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-143/2012 de 26 de diciembre, que declara probada la comisión de contrabando contravencional contra el ahora demandante y otros, y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación al art. 181-II del CTB, impone la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/2008, equivalente a \$us. 15.841.60 la notificación con dicha Resolución Sancionatoria en Contrabando, se practica mediante edictos a "Víctor Alberto Urzagasti" omitiendo el segundo apellido del sujeto pasivo ahora demandante y por ende su debida identificación, mismos que son publicados en el periódico El Mundo.

Con base en los fundamentos expuestos para el anterior punto desarrollado precedentemente, de igualo forma, resulta nula la notificación realizada al sujeto pasivo ahora demandante, con la Resolución Sancionatoria en Contrabando mediante edictos asemejando la situación a una forma masiva de notificación en medio de prensa inaplicable al presente caso, por carecer de requisitos de validez que no pueden darse por bien hechos, más aun considerando que la cuantía del tributo omitido que sobrepasa los 10.000 UFV establecidos al efecto por la norma procedimental relativa a diligencias de comunicación válidas, conforme se tiene transcrito y explicado anteriormente.

VI.1.2. Respecto a que la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido, habiéndose entonces considerado desestimada su solicitud por Silencio Administrativo, razón por la que interpuso los recursos respectivos que fueron rechazados.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 07 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria de Contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la Entidad Aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo artículo en su parág. III, entendiéndose que su solicitud fue desestimada por "silencio administrativo negativo", interpuso recurso de Alzada, que luego de ser admitido, motivó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ/RA 0412/2015 de 11 de mayo, por la que resolvió anular obrados hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que "el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación", conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló Recurso Jerárquico, bajo los mismos fundamentos, agregando que, la autoridad aduanera, al tiempo de responder al recurso interpuesto, aclaró que se dio respuesta al memorial por el que se suscitó el incidente de nulidad de notificación, por medio de su respectivo proveído; lo que llevó a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la Resolución del Recurso Jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0412/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que, ninguna de las dos autoridades administrativas de Impugnación Tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en Alzada, lo

que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era “el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo”, debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del Recurso de Alzada, confirmado en instancia Jerárquica, es precisamente la ausencia de una Resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado en la S.C. N° 0149/2014-S1 de 05 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la resolución jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la Resolución de Alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así, corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del Estado boliviano, comprendida en el art. 17-I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como “La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes” (SS.CC. N° 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expresos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero; debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio, ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley del Procedimiento Administrativo refiere en su contenido lo siguiente: “Transcurrido el plazo previsto sin que la Administración Pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional”; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al Estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la Administración Pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la Administración Tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8-III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del Derecho Administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y; por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio “pro actione”, que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione, etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas

más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresiva, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar, lo que evidentemente no se puede permitir en un estado constitucional de derecho, siendo contrario a su función y fin del estado y a la convención, por lo mismo carece de eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimativa de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnado, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la administración tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo, si hubo respuesta, fue luego de que se configuró el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de Alzada y Jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, dispone: "...El recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones Determinativas; 2. Las Resoluciones Sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...". Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: "...Además de lo dispuesto por el art. 143 de Cód. Trib. Boliviano, el Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra: Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria".

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la Ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la Ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4-g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante en 14 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención, y Resolución Sancionatoria de Contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el Recurso de Alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto, dentro de un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional y Comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarían los cimientos propios del Estado Constitucional Social y Democrático de Derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entro en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe de efectuarse desde y conforme a la Constitución y al Bloque de Constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las AIT.

VI.1.3. Con referencia a la violación al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo,

que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien a momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de Derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 08 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de implicarlo, como ejemplo se cita el Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24 de noviembre de 2006. Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26.9.2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias Regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del C.T.B. Que al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del C.T.B., en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del C.T.B., aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante. Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el Recurso de Alzada, que no fue considerado por los de instancia.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2) y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1385/2015 de 3 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ/RA 0412/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 143/2012 de 26 de octubre; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0018/2008 de 11 de agosto; para que la Administración Aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 16 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala.



26

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 18, interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1447/2015 de 10 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 26 a 28, la contestación a la demanda de fs. 52 a 58, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 80 a 81 y de fs. 85 a 86, respectivamente, los antecedentes del proceso, y;

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, denuncia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1447/2015 de 10 agosto, no realizó una adecuada consideración sobre el hecho de falta de notificación personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/2008 de 11 de agosto, ni con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 149/2012 de 26 de diciembre de 2012, presentado a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional por memorial el 07 de julio de 2014, recepcionado el 14 de julio, resuelto por proveído de 08 de diciembre de 2014, con el cual habría sido notificado mediante cédula, el 06 de enero de 2015 con vicios que también ameritan la nulidad de la actuación realizada de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. El demandante refiere que por memorial presentado el 14 de julio de 2014 por la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitó la nulidad de la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/08 de 11 de agosto de 2008 y con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS149/12 de 15 de octubre de 2012 porque no fue notificado personalmente conforme a las normas señaladas por la L. N° 2492.

En respuesta a la solicitud, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, se pronunció por Proveído de 08 de diciembre de 2014, disponiendo no ha lugar a la nulidad de notificación, dando por válida la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/08 de 11 de agosto de 2008 en Tablero (en secretaria) el 22 de diciembre de 2010, otorgando 3 días para formular descargos por escrito y ofrecer pruebas, al amparo del art. 90 de la L. N° 2492 y con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 149/12 de 15 de octubre de 2012 por Edictos de 8 de enero de 2013 y 12 de enero de 2013, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492. Actuado que contravendría el art. 33-I de la L. N° 2341 que obliga a la Administración Pública a notificar a los interesados en las formas previstas por los arts. 83-1; 84 y 85 de la L. N° 2492, sea de manera personal, por cédula o por edictos.

I.2.2. Prosigue señalando que la forma de proceder de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, como fue la omisión de notificación personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/08 de 11 de agosto de 2008, ni con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 149/12 de 26 de diciembre de 2012 y la notificación defectuosa con el Proveído de 08 de diciembre de 2014, no fueron considerados y valorados de manera adecuada en el Recurso de Alzada ni en el recurso jerárquico, lo cual vulnera el debido proceso, en su elemento al derecho a la defensa, al principio de seguridad Jurídica previsto en el num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492, el principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492 y en los arts. 115-I; 117-I-II y 119-II de la C.P.E., por lo que solicita sean enmendados en el marco de las S.C. N° 0136/2003-R de 06 de mayo y 1842/03-R de 12 de diciembre de 2003.

I.2.3. Señala también que respecto a la nulidad y anulabilidad previsto en el art. 35-II y 36-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, éste Tribunal Supremo desarrolló línea jurisprudencial, en sentido que éstas sólo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley, sin embargo, la excepción a ésta regla, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, Reglamento de la L. N° 2341, que dispone la revocación, la anulabilidad del acto cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendida la indefensión como la falta de conocimiento del proceso seguido en su contra, desarrollado en la S.C. N° 1357/2003 de 18 de septiembre.

I.2.4. Petitorio.

Concluye solicitando declarar probada la demanda, revocando totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1447/15 de 10 de agosto de 2015 y el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0453/15 de 15 de mayo de 2015 y nulo el proveído de 8 de diciembre de 2014, el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/08 de 11 de agosto de 2008 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 149/12 de 15 de octubre de 2012, todo de conformidad a lo dispuesto por el art. 781 del Cód. Pdto. Civ.

I.3. Admisibilidad.

Por Decreto de 21 de octubre de 2015 de fs. 21, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ., y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, contesta negativamente los argumentos de la demanda, indicando que la resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos, refutando los fundamentos incongruentes de la demanda, señaló que el demandante en alzada y en el jerárquico, sostuvo la vulneración al derecho a petición, configuración del silencio administrativo y nulidad de notificación del proveído de 08 de diciembre de 2014 que dio respuesta a la solicitud de nulidad de notificación con el Acta de Intervención de 11 de agosto de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando, actuados con los que habría sido notificado personalmente.

En cambio, en la demanda –dice- no hace mención al supuesto silencio administrativo y a la nulidad de la notificación con el proveído de 08 de diciembre de 2014 y pretende la nulidad de actos administrativos como del Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria en Contrabando, que resulta incongruente con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT, conforme refiere el art. 198-I del Cód. Trib., que establece la forma que deben observar los recursos y la obligación que tiene el recurrente de fundamentar sus agravios y el art. 211-I que prevé la forma en que deben observar las resoluciones de alzada y jerárquico, es decir, deben circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes. Conforme a las S-273-A de 15/11/2012 y la S-0228/2013 de 02 de julio.

Con relación a la notificación, arguye que según el principio de convalidación, toda nulidad de notificación, queda convalidada por el consentimiento, aún en el supuesto caso que falte un elemento, por tanto no corresponde la nulidad, cuando el acto aun siendo defectuoso fue consentido por el litigante, ya sea expresa o tácita, expresa cuando el agraviado refiere su falta de intención de reclamar y tácita cuando el agraviado no formula reclamo alguno en la primera oportunidad, dejando precluir su derecho. En ese sentido, la notificación realizada al sujeto pasivo con el Proveído de 08 de diciembre de 2014, se efectuó por Cédula conforme dispone el art. 85 de la L. N° 2492, de donde resulta que la pretensión carece de sustento legal.

En cuanto al memorial de 07 de julio, pero recepcionado el 14 de julio de 2014, sostiene que la Administración Aduanera se pronunció mediante Proveído de 08 de diciembre de 2014, que dispuso no ha lugar a la solicitud de nulidad de las notificaciones, notificado el sujeto pasivo correctamente, de tal modo refiere que no se contravino el parág. I del art. 17 de la L. N° 2341, tampoco se configuró el silencio administrativo, enunciado por el sujeto pasivo en el recurso de alzada y mencionado por la Administración Aduanera en la respuesta al recurso de alzada, toda vez que el pronunciamiento fue en cumplimiento al art. 211 del C.T.B., haciendo conocer que la notificación se efectuó dentro del procedimiento establecido en los arts. 83-I, 3 y el 85 de la L. N° 2492, que cumplió su finalidad, de modo tal, que no vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, previsto en el num. 6 del art. 68 del C.T.B. y en los arts. 116-I; 117-I-II y 119-I de la C.P.E.

Con esos argumentos solicita a éste tribunal, no se pronuncie respecto a la nulidad de los actos administrativos del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-149/2012 de 15 de octubre, que al no ser parte de la impugnación en alzada y jerárquico, no puede ser parte de la demanda y que los argumentos expuestos por el demandante han sido desvirtuados en observancia del principio de legalidad que refiere que nadie puede ser sancionado, sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en el que se respetó los derechos y las garantías establecidas por ley, y en las S.C. N° 347/2012 de 22 de junio y 0776/2011-R de 20 de mayo, referidas al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

II.1. Petitorio.

Con esos argumentos solicita declarar improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1447/2015 de 10 de agosto emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2. Apersonamiento y contestación del tercer interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada para el caso por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyra Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 26 a 28 como tercero interesado contestaron señalando que la Administración Aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68-8 de la L. N° 2492, Cód. Trib. Boliviano, que establece el derecho del Sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al sujeto pasivo en tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en secretaria, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido, en su caso; la incomparecencia, no impide la notificación.

Que en el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que en ningún momento se negó el derecho a la información, sino que subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de contrabando, previsto en el art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, sin embargo por efecto del art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el Contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFV's, sin aperturar la competencia del Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso por el Ministerio Público, se dispuso la notificación con el acta de intervención, que dio inicio al proceso administrativo por Contravención Aduanera, en el que no se restringió el acceso a la información y menos se vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del Cód. Trib., por lo que no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

II.2.1. Petitorio.

Concluyen solicitando declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme la validez de la Resolución de Recurso Jerárquico y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-149/2012 de 15 de octubre y el Proveído de Ejecución Tributaria AN-ULEZR-PET 380/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia a objeto de proseguir la ejecución del adeudo tributario.

Replica.- El demandante, en concreto se ratifica en que no fue notificado en forma personal con ningún actuado administrativo, conforme al num. 1 del art. 84 y 85 de la L. N° 2492, lo cual vulnera su derecho a la defensa, el debido proceso y solicita la nulidad hasta el vicio más antiguo.

Duplica.- Con similares argumentos expuestos en la contestación responde a la réplica, ratificándose en que la Administración Aduanera no vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, además que sólo se impugnó la notificación contra el proveído y no así los actos administrativos, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 14 de abril de 2016 de fs. 87 de obrados.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia Despachante de Aduana Lomalta S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0023/2008 de 11 de agosto de 2008 contra Víctor Alberto Urzagasti y otros, determinando la presunta comisión del ilícito contrabando.

Que previa la investigación de la presunta comisión por el sujeto pasivo del ilícito de contrabando, la Fiscal de Materia de la ciudad de Santa Cruz, emitió la Resolución de Rechazo de 15 de diciembre de 2008 del Acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR-0023/2008, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía Contravencional bajo competencia de la Administración Aduanera.

En ese antecedente, el 15 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-149/2012, declarando probada la comisión de Contrabando Contravencional contra Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros.

En conocimiento extraoficial a decir de Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, según el memorial de fs. 1 a 3 de obrados, en 14 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la Nulidad de Notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/2008 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 149/2012 de 15 de octubre de 2012, bajo el fundamento que nunca habría sido notificado personalmente con las mismas, lo cual contraviene a las normas de la L. N° 2492.

En respuesta, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por Proveído de 08 de diciembre de 2014, de fs. 4 del anexo 1 de Antecedentes Administrativos, determinó no ha lugar a la nulidad solicitada, señalando que procedió a la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0023/08 de 11 de agosto de 2008 (en Secretaría) el 09/02/2011 en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-149/2012 de 15/10/2012 fue notificado mediante edictos el 08/01/2013 y el 12/01/2013 en el diario de circulación nacional El Mundo, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492 CTB, no habiéndose vulnerado procedimiento alguno en cuanto a las formas y medios de notificación.

Por memorial de 23 de enero de 2015, subsanado el 09 de febrero, de fs. 9 a 11 y de fs. 14 del anexo 1 de Antecedentes Administrativos, el sujeto pasivo formuló Recurso de Alzada contra el mismo, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por Resolución ARIT-SCZ/RA 0453/2015 de 15 de mayo de 2015, que resolvió confirmar el proveído de 08 de diciembre de 2014.

La resolución de recurso de alzada fue impugnada a través de Recurso Jerárquico deducido por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes por memorial de fs. 77 a 79 del anexo 1 de Antecedentes Administrativos; la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por Resolución AGIT-RJ 1447/15 de 10 de agosto de 2015 resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0453/15 de 15 de mayo de 2015, manteniendo firme y subsistente el Proveído de 08 de diciembre de 2014.

IV. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la resolución jerárquica no habría realizado una adecuada interpretación de la ley, respecto a la nulidad formulada por memorial presentado el 14 de julio de 2014 de la notificación en Secretaría con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/08 de 11 de agosto de 2008 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-149/12 de 15 de octubre de 2012, no obstante la claridad de lo sustancial, la parte demandada refiere que tales hechos se constituirían en argumentos nuevos que no habrían sido observados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria en sede administrativa, como fue el silencio administrativo y el derecho a la petición, ante lo cual –dice- los actos administrativos no deben merecer pronunciamiento, argumento de defensa que no resulta cierto, el demandante al no haber sido notificado personalmente con los actos administrativos, demandó la nulidad de dicho actuado, porque le causó indefensión y vulnera el debido proceso, previsto en el num. 6 del art. 68 del C.T.B. y en los arts. 116-I; 117-II y 119-I de la C.P.E., solicitando la nulidad de dichos actuados por supuestos vicios en el procedimiento.

V. Análisis del Problema Jurídico Planteado.

Que por mandato de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso-administrativo, que reviste las características del juicio ordinario de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad de los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto éste que acredita haberse agotado la vía administrativa, como exige el art. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ.

En cuanto a la controversia expuesta, de los antecedentes descritos, los fundamentos de la demanda, la contestación y el apersonamiento del tercer interesado, se ingresa a realizar las siguientes consideraciones de orden legal:

V.1 Marco legal aplicable al caso.

El art. 68-6, 7 y 10 de la L. N° 2492 (CTB), especifican que constituyen derechos del sujeto pasivo el debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalden los indicios en su contra, a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en éste código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución, y a ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en la Constitución Política del Estado, siendo que, dicho ordenamiento jurídico responde a una necesidad de cumplir lo establecido en las normas como una sociedad organizada, el art. 36-II de la L. N° 2341, concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aplicables supletoriamente a materia tributaria por disposición expresa del art. 201 de la L. N° 3092, Título V del CTB, disponen: “Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimientos, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público”. (Las negrillas nos corresponden).

El art. 83 (Medios de Notificación)

I. Los actos y actuaciones de la administración tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda:

- Personalmente
- Por Cédula
- Por Edicto
- En Secretaria

II. Es nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. Con excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, todas las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos de oficio o a pedido de parte. Siempre por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarias.

El art. 85 (Notificación por Cédula)

Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la Administración dejará aviso de vista a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.

Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad, formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito a los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

Por su parte, el art. 115 de la C.P.E. establece: “I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos”. II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia, plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”. Por su parte el art. 117 “I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”.

Estas normas han sido desarrolladas ampliamente en la Sentencia Constitucional N° 2801/2010 que señala: “...El estado garantiza el derecho al debido proceso y a la defensa; indica que es de aplicación inmediata, vinculante a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales. Además este derecho tiene dos connotaciones: la defensa de la que gozan las personas sometidas a un proceso con formalidades específicas, a través de una persona idónea que pueda patrocinarles y defenderles oportunamente y del mismo modo, respecto a quienes se les inicio un proceso en contra, permitiendo que tengan conocimiento y acceso a los actuados e impugnen los mismos en igualdad de condiciones, conforme al procedimiento preestablecido”; por ello, el derecho a la defensa, es inviolable por los particulares o autoridades que impidan o restrinjan su ejercicio.

VI. Conclusiones del caso concreto.

En el marco legal expuesto, de los antecedentes del proceso se establece que ante la inconsistencia de datos respecto a la declaración aduanera realizada por la Agencia Despachante de Aduana Lomalta S.R.L., se dispuso la investigación por la Administración Aduanera, Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, formulando denuncia ante el Ministerio Público contra el representante legal de la misma, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, por la presunta comisión del Ilícito de Contrabando, previsto en los incs. a)-b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492; previa investigación y conforme a los antecedentes del caso, el Fiscal de Materia asignado al caso, en virtud a los hechos y la cuantía, pronunció la resolución de Rechazo, disponiendo que el hecho se siga en la vía contravencional por la Administración Aduanera, Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional.

En ese antecedente, la Administración Aduanera, Regional Santa Cruz, por Auto de 01 de octubre de 2010 de fs. 355 (anexo 2 de antecedentes administrativos), dispuso el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando, debiendo en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 notificarse a Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/2008 de 11 de agosto de 2008, para que en el plazo de (3) tres días a partir de su notificación formulen descargos y ofrezcan pruebas.

En cumplimiento a lo dispuesto, el 09 de febrero de 2011, en Tablero de la Gerencia Regional Santa Cruz, de acuerdo al art. 90 del C.T.B., se notificó a Víctor A. Urzagasti y otros con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/2008 de 11 de agosto de 2008 por la Procuradora de la Unidad Legal, Abg. Kandy Guisada Canedo, según consta a fs. 326 (anexo 2, Antecedentes Administrativos).

Concluido el proceso administrativo, la Administración Aduanera Regional Santa Cruz, pronunció la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 149/2012 de 15 de octubre de 2012, declarando probada la comisión de Contrabando Contravencional contra Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, tomando en cuenta que no existe mercadería comisada en aplicación del art. 181-II del Cód. Trib., imponiendo la sanción del pago del 100% del valor de la mercadería descrita en el Acta de Intervención, equivalente a \$us. 6.216.

Pronunciada así la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 149/2012 de 15 de octubre de 2012, la Administración Aduanera, Regional Santa Cruz, procedió a notificar al sujeto pasivo con la misma mediante edictos, publicados en el periódico El Mundo en fechas 12 y 28 de enero de 2013, así consta a fs. 305 a 308 (Anexo 2, Antecedentes Administrativos).

VI.2. Lo anterior, concretamente las diligencias de notificación practicadas por la Administración Aduanera Regional Santa Cruz, al sujeto pasivo Víctor Alberto Urzagasti Fuentes con el Acta de Intervención y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando, no condice con la doctrina, que define a la notificación como el acto de hacer conocer a los que están participando de un proceso o procedimiento tributario, de las resoluciones emitidas por el órgano encargado de su sustanciación, también se puede hacer conocer las pretensiones de la otra parte, sobre la cual el otro sujeto debe responder lo que estime conveniente. De igual manera, podemos decir que es la acción y efecto de hacer saber a un litigante o parte interesada en un juicio, cualquiera que sea su índole o a sus representantes y defensores, una resolución judicial u otro acto de procedimiento. Así para el Civilista Couture, es la constancia escrita puesta en los autos, de haberse hecho saber a los litigantes una resolución del juez u otro acto del procedimiento. (Manuel Osorio. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Pág. 650).

Sobre el mismo tema, los autores Camiragua Ch., José Ramón, en su Libro "De las notificaciones" citando a Carnelutti, refieren que ella comprende toda actividad dirigida a: poner algo en conocimiento de alguien, por eso resulta que la notificación es el acto por el cual se informa a las partes o a los terceros una resolución y/o providencia judicial, para que dándose por enterado de ellas, se informe y conozca el estado del litigio y así pueda utilizar los recursos que contra las mismas que la misma ley le reconoce en el ejercicio de su derecho a la defensa en el proceso.

En ese razonamiento, entre las formas de notificación tenemos a la notificación personal y la notificación cedería, las cuales para que surtan sus efectos y que dicho conocimiento se realice en forma válida, real y efectiva, es necesario que cumpla con su finalidad, que es dar a conocer a las partes o interesados de las resoluciones o providencias dictadas en los procesos, para que los litigantes queden en situación de poder ejercitar de manera oportuna y eficazmente sus derechos en la causa, ya que solo mediante la notificación, la actuación respectiva de la parte, llega a ser existente para la otra parte a la cual se notifica; y, en segundo lugar el acto debe cumplir con los requisitos y formalidades establecidas para cada forma de notificación, materializando así, el derecho de las partes a tomar conocimiento de dicho acto, para impugnarlo o asumir la reacción que más convenga a sus derechos e intereses, su incumplimiento provocaría indefensión en la parte que no tenga conocimiento efectivo del acto procesal y por ende implicaría una vulneración al debido proceso, en su componente del derecho a la defensa. No obstante, si pese a la inobservancia de las formalidades legales la notificación surte sus efectos, es decir la parte tiene conocimiento, aún con el defecto, ésta se tiene por válida, lo cual consiste en que la parte se dé por notificada y no puede alegar vulneración de su derecho a la defensa por falta de conocimiento.

De lo anterior, se infiere que la notificación tiene por finalidad hacer conocer de un acto administrativo a la parte que tiene derecho a saber, si ello es así, entonces en el caso de análisis, el actuado realizado por Administración Aduanera, Regional Santa Cruz practicado en Secretaria y por edictos de prensa, no cumplió con esa finalidad, porque si bien se dispuso su notificación al sujeto pasivo, éste no conoció no se impuso a través de una copia para conocer el contenido del Acta de Intervención, omisión que impidió y le privó de asumir defensa oportuna, porque no se impuso del proceso que se estaba siguiendo en su contra por la Administración Pública Administración Aduanera, que el mismo había incurrido en contravención aduanera. Teniendo en cuenta que el Acta de Contravención es el inicio del sumario contravencional, correspondía practicar la notificación de acuerdo a lo establecido en el art. 84-I del CTB, es decir, en forma personal y cumpliendo el procedimiento y formalidades establecidos, toda vez que desde la notificación se abre un periodo de prueba de tres días para que el supuesto contraventor formule sus descargos y ofrezca todas las pruebas con relación a la sindicación de Contravención Aduanera (art. 168 del CTB), para luego en su caso, si corresponde recién emitir la Resolución Sancionatoria en Contrabando.

Según la Doctrina y la Jurisprudencia Constitucional, el desconocimiento de un acto administrativo por el sujeto pasivo, vulnera el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, según la S.C. N°1701/2011-R de 21 de octubre, la notificación: "...es necesario que cumpla con su finalidad, que es dar a conocer a las partes o interesados de las resoluciones o providencias dictadas en los procesos, para que los litigantes queden en situación de poder ejercitar de manera oportuna y eficazmente sus derechos en la causa, ya que solo mediante la notificación, la actuación respectiva de la parte llega a ser existente para la otra parte o la cual se notifica; y en segundo lugar el acto debe cumplir con los requisitos y formalidades establecidas para cada forma de notificación, materializando así, el derecho de las partes a tomar conocimiento de dicho acto, para impugnarlo o asumir la reacción que más convenga a sus derechos e intereses, cuya inobservancia provocaría indefensión en la parte si no se asegura que ésta tenga conocimiento efecto del acto procesal, y por ende implicaría una vulneración al debido proceso, en su componente del derecho a la defensa". De esto se entiende que las normas constitucionales y legales buscan que el proceso se encuadre en el debido proceso en el marco de la legalidad, en el que se respete el derecho a la defensa que debe asumir el administrado, entendimiento que parecería contrario al precepto del "Código Tributario en el art. 90 (Notificación en Secretaria). Los actos administrativos que no requieran notificación personal serán notificados en Secretaria de la Administración Tributaria, para cuyo fin deberá asistir ante la instancia administrativa que sustancia el trámite, todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido. La diligencia de notificación se hará constar en el expediente correspondiente. La incomparecencia del interesado no impedirá que se practique la diligencia de notificación.

En el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa serán notificadas por este medio". Sin embargo, del contenido de esta norma se tiene que la Notificación será en Secretaria, solamente de aquellos actos que no requieran notificación personal, caso en el que se supondría que el sujeto pasivo conoce del proceso que se sigue en su contra, en tal virtud en cumplimiento de la misma

norma, éste debe acudir a verificar el tablero de Secretaria de la Administración Aduanera, todos los miércoles para ver si se notificó con algún actuado, pero si no conoce y la Administración Aduanera, no ha realizado las diligencias necesarias para dar con el domicilio del presunto autor, que conste en actuados, la notificación realizada en Secretaria con el Acta de Intervención no es válida, porque no cumplió su fin, como es el hacer conocer al notificado del actuado, en este caso con el Acta de Intervención, tampoco existe constancia que la Administración Aduanera hubiese agotado los medios para dar con el domicilio del sujeto pasivo, máxime cuando de antecedentes se tiene que el denunciado Víctor Alberto Urzagasti fue incluido al proceso a decir de otra persona durante la investigación realizada contra la Agencia Despachante Aduanera Lomalta S.R.L., en tal sentido, la Administración Aduanera, no puede alegar que se cumplió con el debido proceso, que no vulneró el derecho a la defensa e interpretar y aplicar indebidamente el art. 90 del C.T.B. para establecer directamente la culpabilidad del sujeto pasivo, lo cual sin lugar a dudas, vicia de nulidad el proceso, que corresponde ser enmendado por ésta Sala, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta que la Administración Aduanera proceda a notificar de manera personal al sujeto pasivo con el Acta de Intervención y cumpliendo las formalidades de ley.

Por lo dispuesto, no corresponde pronunciamiento alguno sobre los demás actos que al disponerse la nulidad, no tienen efecto alguno. Respecto al argumento de la AGIT que señaló que no fueron demandados los actos administrativos; solamente en la vía de aclaración, evidentemente no fueron demandados los actos administrativos, sino la forma de notificación con esos actos administrativos, sobre los cuales la Administración Aduanera, ARIT y la AGIT no se pronunciaron de manera correcta, sino soslayaron la pretensión clara del sujeto pasivo con argumentos vanos sin dar una respuesta pronta, oportuna y justa, lo cual vulnera derechos y garantías del sujeto pasivo, desconociendo que en materia administrativa rige también el debido proceso y principio de verdad material, previsto en el 180-I de la norma Fundamental por el que prevalece la realidad de los hechos antes que lo formal, situación que no se tuvo en cuenta en sede administrativa al practicar las notificaciones, pretendiendo eludir que solamente se pretendió la nulidad con el proveído de 8 de diciembre de 2014, cuando precisamente ese proveído fue en respuesta al memorial presentado el 14 de julio de 2014 que buscaba la nulidad de la notificación con los actos administrativos tantas veces nombrados supra.

Consiguientemente, por los fundamentos expuestos, es evidente que la Autoridad de Impugnación Regional y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no realizaron una correcta interpretación de las normas legales constitucionales y tributarias desglosadas ampliamente en el punto V.I, al emitir los fallos correspondientes, conforme se fundamentó en la presente sentencia, no siendo por tanto justo determinar una sanción, sin previo proceso en el marco del debido proceso como pretende la Administración Aduanera, haciendo una interpretación errónea de las normas, es incurrir en un total abuso y arbitrio contra el administrado, lo cual desnaturaliza el Estado Social y Democrático de Derecho, en el que debe primar el respeto de los derechos y garantías constitucionales de los sujetos procesales y no establecer la sanción del sujeto pasivo directamente, como sucedió en autos, sin tener la certeza que éste incurrió en Contravención Aduanera, cuando la sanción debe ser indefectiblemente establecida a través de un proceso administrativo, durante el cual, el administrado tenga la oportunidad y posibilidad de asumir defensa, ofreciendo pruebas y haciendo uso de todos los medios legales aplicables al caso. Situación que no sucedió en el caso de autos, consecuentemente, estos actos de ningún modo pueden ser convalidados por éste Tribunal, debiendo ser enmendados a través de la nulidad de obrados hasta que la Administración Aduanera proceda a la notificación legal a Víctor Alberto Urzagasti Fuentes con el Acta de Intervención GR-SCZ-UFIZR-0023/2008 de 11 de agosto de 2008 para que el sujeto pasivo asuma defensa conforme a derecho y en el marco de debido proceso, previstos en los arts. 115-I y II; 116-I; 117-I y II de la C.P.E. y el num. 6) del art. 68 del Cód. Trib. de Bolivia.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 a 781 del CPC, en concordancia con el art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud de la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 18, interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGI-RJ 1447/2015 de 10 de agosto, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0453/2015 de 15 de mayo, el Proveído de 08 de diciembre de 2014, disponiendo la Nulidad hasta que la Administración Aduanera Regional Santa Cruz notifique al Sujeto Pasivo con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0023/2008 conforme a ley, debiendo quedar diligencia sentada con todas la formalidades en antecedentes.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 16 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Iván Espada Navia.- Secretario de Sala.



Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 152 a 177, interpuesta por Industria Forestal CIMAL IMR S.A. representada legalmente por Luis María Gonzales Vicente, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 183 a 198, argumentos de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) en calidad de tercero interesado de fs. 254 a 261, réplicas de fs. 337 a 339 sobre los argumentos del tercero interesado y de fs. 344 a 346 respecto a la contestación negativa del demandando, dúplica de fs. 351 a 354, y los antecedentes del proceso.

Expediente: 153/2015.

La demanda contencioso administrativa de fs. 117 a 127 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO-SCZ del SIN, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, emitida por la AGIT, la contestación de fs. 151 a 166, solicitud de acumulación al Expediente N° 146/2016 de fs. 195 a 203, argumentos de Industria Forestal CIMAL IMR S.A. en calidad de tercero interesado de fs. 349 a 353, Auto Supremo de 6 de junio de 2016 que dispone la acumulación del expediente 153/2015 al 146/2015, los antecedentes del proceso; y

I. Contenido de la demanda de Industria Forestal CIMAL IMR S.A.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante refiere que el SIN emite y notifica las Órdenes de Verificación Externas 00100VE00095, 00100VE00096 y 00100VE000165 e inicia el proceso de verificación de las solicitudes de Industria Forestal CIMAL IMR S.A., de Certificados de Devolución Impositiva (CEDIM) bajo modalidad de Verificación Posterior a efectos de autorizar los montos peticionados para su devolución por el IVA y Gravamen Arancelario por Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE), correspondientes a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Mediante R.A. N° 21-00005-14 de 27 de junio de 2014, se determina la existencia de deuda tributaria por desconocimiento del crédito fiscal IVA en los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008, por el importe de 1.973.540.- Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), equivalentes a Bs 3.863.698.

Formulado el recurso de alzada por Industria Forestal CIMAL IMR S.A., la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT-SCZ), pronuncia la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2014 de 1 de diciembre, revocando parcialmente la R.A. N° 21-00005-14, dejando sin efecto el tributo indebidamente devuelto con su respectivo mantenimiento de valor indebidamente restituido por un monto de Bs 1.831.420.26; equivalentes a 1.190.761.66 UFV quedando firme y subsistente el tributo indebidamente devuelto con su mantenimiento de valor indebidamente restituido por la suma de Bs 390.304.- equivalentes a 253.754,14 UFV, correspondientes al IVA de los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre de 2008.

Interpuestos los recursos jerárquicos por GRACO-SCZ del SIN y por el sujeto pasivo, la AGIT pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, revocando parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2014, modificando la deuda tributaria emergente del importe indebidamente devuelto establecido en la R.A. N° 21-00005-14, de 1.973.540.- UFV equivalentes a Bs 3.863.698.- por la suma de 1.265.532.- UFV, equivalentes a Bs 2.477.596.- que incluye el tributo omitido, intereses y mantenimiento de valor restituido automáticamente por IVA indebidamente devuelto de los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre de 2008.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La resolución de recurso jerárquico resulta nula por vulneración de los derechos al debido proceso y defensa, consagrados en el art. 115-II y 119-II de la C.P.E., y desarrollados en la jurisprudencia constitucional, con base en los siguientes fundamentos:

I.2.1. Ilegal rechazo de la prescripción solicitada; la AGIT no considera la aplicación de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 (CTb), por cuanto los periodos fiscalizados corresponden a octubre, noviembre y diciembre de 2008, y la facultad de verificación y determinación de la deuda tributaria habría prescrito; es más, aplica retroactivamente las modificaciones establecidas a dicha normativa mediante Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012 (7 años para la prescripción) sin que las mismas sean más benignas, desconociendo además los arts. 410 (prelación normativa) y 123 (prohibición de aplicación retroactiva) ambos de la C.P.E., concordante con el art. 150 del CTB.

I.2.2. Ilegal omisión en la valoración de la prueba producida en el procedimiento de impugnación tributaria; solo se considera y valora los documentos presentados ante el SIN y aquellos obtenidos por la Administración Tributaria en el procedimiento de verificación de la devolución impositiva, bajo el fundamento equívoco de que si bien se realizó el juramento de reciente obtención, no se demuestra que la omisión de presentación no fuera por causa propia, sin considerar que en un proceso de verificación no existe el periodo de descargo establecido en el art. 98 del citado CTB, sino una revisión de la documentación adjunta a la solicitud de devolución impositiva; el contribuyente no tiene oportunidad de conocer las observaciones del SIN y absolverlas antes de la emisión de la resolución definitiva, la oportunidad para ejercer este derecho se limita al periodo de prueba aperturado en impugnación, ante la ARIT-SCZ y conforme a los arts. 217 y 218-d) de la L. N° 3092, presenta la prueba pertinente, misma que en alzada se admitió y valoró, empero la AGIT rechazó la prueba producida, vulnerando sus derechos al debido proceso y defensa, y el principio de verdad material.

I.2.3. Erróneamente se confirma la deuda tributaria por depuración del crédito fiscal del IVA, con base en un análisis realizado factura por factura, de las presentadas en la etapa dealzada, facturas números: 171 emitida por Rainforest Alliance SRL; 185 emitida por Internacional TVS Transportes; 352, 353, 359, 360, 361, 367, 368, 385 y 386 emitidas por Sabores Catering & Services; 558, 564, 741, 718,782, 806, 852 465, 1024, 1020, 910, 947, 653, 627 y 613 emitidas por FANCESA S.A.; 1823, 1673, 1833, 1631, 1635 y 1641 emitidas por Iluminaciones Lisidro; 73198064, 73198716, 73199081, 73203723, 73203723, 73203012, 73203023, 73203115, 13203126, 732032255 y 73115873 emitidas por American AIRLINES; 2143, 2144, 2381, 2382, 197, 198, 201, 1651, 1675, 1676, 284, 298, 299, 2266 y 2228 emitidas por Bisa Leasing; 736 y 2066 emitidas por Intertrade Courier Bolivia S.R.L.; 43456, 43773, 74158 y 40893 emitidas por Importadora Monterrey S.R.L.; 65304 y 69394 emitidas por la Boliviana Ciacruz S.A.; 39 emitida por Constructora Executive Forums S.R.L.; 994, 481 y 40 emitidas por IMPORT Export Las Lomas Ltda.; 1153 y 2117 emitidas por Ferretería Tórrez de Rina Acarapi Limachi; 1423, 1457 y 2098 emitidas por Comercial Mansilla; 1617 emitida por Optar S.R.L.; 2520 emitida por Agencias Generales; 1261, 1709, 2201 y 2226 emitidas por La Papelera S.A.; 339, 340, 344, 346, 376, 378, 386, 387, 392, 407, 408, 412, 414, 415, 416, 377, 384 y 428 emitidas por Empresas de Servicios y Constructora RODA S.A.; 9396, 9397, 9398, 9445, 9448, 9449, 9943, 9954, 9955, 10068, 10336 emitidas por Industria Maderera San Luis S.R.L.; recibos de alquiler 34, 53, 82 y 67 emitidos por Fátima Rivas de Landivar; y las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) C14954, C19832, C19897, C19907, C74999, C75021, C19888, C20387, C21206, C16048, C13900, C15049, C16053, C17028, C66683 y C786601 Declaradas por Agencia Despachante Aduanera (ADA) Suturu S.R.L.; el demandante presenta una fundamentación detallada por cada una de las facturas, recibos de alquiler y DUI.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se pronuncie sentencia que declare probada la demanda y en su mérito la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ 0356/2015 de 10 de marzo, pronunciada por la AGIT; o en su caso, se determine la prescripción de la facultad de verificación del SIN por hechos ocurridos en los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008; alternativamente, se declare la inexistencia de la deuda tributaria por todos los hechos y conceptos demandados.

1.4. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de septiembre de 2015, que cursa de fs. 183 a 198, con base en los siguientes argumentos:

La AGIT actuó en el marco de lo previsto por el art. 180 de la C.P.E., y en estricta aplicación del principio de legalidad; el demandante no estuvo en situación de indefensión en ningún momento del proceso; sobre la aplicación de la verdad material en la valoración de la prueba, es la base de toda la impugnación del recurso jerárquico presentado y de forma detallada pero recurrente y sin mayor fundamento ni asidero legal manifiesta que la AGIT no ha valorado la prueba de reciente obtención presentada en alzada, empero es en esa etapa en la que se procede a la revisión minuciosa de las facturas presentadas por el sujeto pasivo tanto en sede administrativa como las que fueron presentadas como prueba de reciente obtención y se concluyó que las mismas no cumplieron los requisitos de validez, tal es así que un gran porcentaje de las mismas, no observan el contenido del art. 81 del CTb, razón por la que corresponde tomar en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, contenida en la Sentencia N° 322/2014 de 7 de octubre.

Respecto a la prescripción alegada por el demandante, no es evidente, por cuanto los periodos fiscales corresponden a octubre, noviembre y diciembre de 2008, y la R.A. N° 21-00005-14 se notifica al sujeto pasivo el 30 de junio de 2014.

I.5. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Industria Forestal CIMAL IMR S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo.

I.6. Intervención del tercero interesado.

Bernardo Gumucio Bascopé, en representación legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, se apersonó al proceso y con memorial presentado el 16 de octubre de 2015, que cursa de fs. 254 a 261, expone los siguientes argumentos:

No existe vulneración al debido proceso, defensa, ni falta de valoración de la prueba o desconocimiento del principio de verdad material, por cuanto el art. 81 del CTb claramente establece que sólo son admisibles aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad; y, que deben rechazarse las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas ni se hubiera dejado constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa; para ello el sujeto pasivo debe demostrar que la omisión no fue por causa propia y presentarlas con juramento de reciente obtención; en ese mismo sentido, se aplica el art. 2 del D.S. N° 27874, el art. 1 de la RND 10.0035.05, art. 70 numerales 4 y 5 del CTB.

En cuanto a la prescripción, el art. 59 del CTB modificado, establece que el cómputo para la prescripción de las facultades de la administración tributaria, prescriben a los 7 años en la gestión 2015, disposición que no prevé que dicha ampliación sea respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año, tal como preveía antes de la modificación efectuada por la L. N° 317, situación que de ninguna manera implica la aplicación retroactiva de la norma; por tanto, no se encuentran prescritas las facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria por el IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Conforme el art. 47 del CTB, se consideran como Tributo Omitido los montos indebidamente devueltos por la administración tributaria expresados en UFV; y, el art. 128 del mismo texto legal establece que cuando la administración tributaria compruebe que la devolución impositiva autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá la resolución administrativa consignando el monto indebidamente devuelto como en el presente caso; y, en ese contexto, se estableció que no existe vencimiento de pago, considerando que de la interpretación teleológica axiomática de la referida norma, en los procedimientos de devolución impositiva no existe vencimiento de pago; además, el contribuyente presenta los Formularios 1137 (Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones

Provisionales) el 2008 y se notificó con la Ordenes de Verificación Externas 00100VE00096, 00100VE00095 y 00100VE00165, bajo modalidad de verificación posterior, el 8 de febrero de 2013 mediante cédula.

Con relación a la supuesta ilegalidad de la resolución jerárquica por la depuración indebida del crédito fiscal, argumenta de manera detallada, factura por factura, el por qué considera que se ha dado cumplimiento al art. 147 del CTB.

1.7. Petitorio.

El tercero interesado solicita se declare improbada la demanda de Industria Forestal CIMAL IMR S.A. y confirme parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, en la parte favorable a la Administración Tributaria.

II. Contenido de la demanda de GRACO Santa Cruz del SIN

II.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante hizo referencia a los antecedentes consignados en el punto I.1. de la presente Sentencia.

II.2. Fundamentos de la demanda.

Indicó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015, pronunciada por la AGIT, contiene una interpretación ambivalente de la norma tributaria, resolviendo revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2014 de 1 de diciembre y modificando la deuda tributaria emergente del importe indebidamente devuelto, establecido en la R.A. N° 21-00005-14.

El 8 de febrero de 2013, la Administración Tributaria notifica mediante cédula al contribuyente (art. 85 del CTB) Industria Forestal CIMAL IMR S.A., con las Órdenes de Verificación Externas 00100VE00096, 00100VE00095 y 00100VE00165, y requiere la documentación de respaldo del crédito fiscal de los periodos enero, febrero, mayo, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, objeto de verificación. Analizados los mismos, la administración tributaria, en estricto cumplimiento de la normativa aplicable, emite la R.A. N° 21-00005-14 que establece una diferencia entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al crédito fiscal devuelto y al mantenimiento de valor restituido en dicha devolución tributaria.

La demanda contiene una fundamentación detallada de cada factura depurada por no encontrarse vinculada con la actividad exportadora gravada, al no demostrar la realización de la transacción y no contar con el medio fehaciente de pago por incumplimiento de aspectos formales de emisión.

II.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, pronunciada por la AGIT; en consecuencia, se mantenga firme y subsistente totalmente la R.A. N° 2100005-14 de 27 de junio de 2014.

II.4. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 3 de noviembre de 2015, que cursa de fs. 156 a 166, con base en el siguiente argumento:

La resolución de la AGIT ahora impugnada, contiene la suficiente motivación y fundamentación detallada y precisa sobre cada uno de los documentos observados por las partes que intervienen en el proceso.

Realiza una fundamentación exhaustiva de cada factura, declaración única y recibos de alquiler observados, ratificando el contenido de su resolución de recurso jerárquico.

II.5. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbada la demanda interpuesta por GRACO-Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo.

II.6. Intervención del tercero interesado.

Adhemar Arrazola Guardia, en representación legal de Industria Forestal CIMAL IMR S.A., se apersonó al proceso y con memorial presentado el 20 de mayo de 2016, que cursa de fs. 349 a 353, expone los siguientes argumentos:

Que no son evidentes los fundamentos de la administración tributaria respecto a las facturas 5555 y 5604 emitidas por DHL S.R.L.; 34 y 38 emitidas por Tumpar S.R.L.; 73198716, 73199081, 73203723, 73203012, 72303023, 73203115, 73203126 y 732203255 de American Airlines; 197, 198 y 201 Bisa Leasing; 736 de Courier Bolivia S.R.L.; 45217 de SAGUAPAC; 4484 de BUGS S.R.L.; 530 de Imperpaint S.R.L.; 16681 de Imporcast; 2605 de ABC COLOR; 107127 de Industria de Fibra Madera Swartz Verena S.R.L.; 42815 y 42843 de Perbol Importaciones S.R.L.; 2081 de Aserradero Oquiriquia S.R.L.; 378, 392, 387, 407 y 406 de Empresa de Servicio y Constructora RODA S.A.; 9236, 9337, 9449, 9943, 9954, 9955, 9445, 9940 de Industria Maderera San Luis Ltda.; recibos de alquiler 34, 35, 53 y 82 de Fátima Rivas de Landívar; y las DIU C-19832, C-19893, C-19897, C-19888, C-20387, C- 13900, C-17028, C-66683 y C-78601; realiza un análisis detalle a detalle por cada documento observado.

II.7. Petitorio

El tercero interesado solicita se declare improbada la demanda interpuesta por GRACO-SCZ del SIN.

III. Antecedentes administrativos y procesales de la demanda de Industria Forestal CIMAL IMR S.A. (EXP. 146/2015).

III.1. La administración tributaria notifica el 8 de febrero de 2013, las Órdenes de Verificación Externas 00100VE00095, 00100VE00096 y 00100VE000165 e inicia el proceso de verificación de las Solicitudes de Industria Forestal CIMAL IMR S.A., de los CEDIM, bajo modalidad de

Verificación Posterior a efectos de autorizar los montos peticionados para su devolución por el IVA y Gravamen Arancelario por las DUDIE, correspondientes a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Mediante R.A. N° 21-0005-14 de 27 de junio de 2014, notificada al contribuyente el 30 de junio de 2014, se determina la existencia de deuda tributaria por desconocimiento de crédito fiscal IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 por el importe de 1.973.540 UFV equivalentes a Bs3.863.698.

Formulado el recurso de alzada por Industria Forestal CIMAL IMR S.A., la ARIT-SCZ, pronuncia la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2014 de 1 de diciembre, revocando parcialmente la R.A. N° 21-0005-14, dejando sin efecto el tributo, indebidamente devuelto con su respectivo mantenimiento de valor, ilegítimamente restituido por un monto de Bs 1.831.420,26 equivalentes a 1.190.761,66 UFV, quedando firme y subsistente el tributo, indebidamente devuelto con su mantenimiento de valor ilegítimamente restituido por la suma de Bs 390.304.- equivalentes a 253.754,14 UFV, correspondientes al IVA de los periodos octubre, noviembre, diciembre de 2008.

Interpuestos los recursos jerárquicos por GRACO-SCZ del SIN y por el sujeto pasivo, la AGIT pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, revocando parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2014, modificando la deuda tributaria emergente del importe indebidamente devuelto establecido en la R.A. N° 21-0005-14, de 1.973.540.- UFV equivalentes a Bs 3.863.698.-, a 1.265.532 UFV equivalentes a Bs 2.477.596.-, que incluye el tributo omitido, intereses y mantenimiento de valor restituido automáticamente por IVA indebidamente devuelto de los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre de 2008.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por Industria Forestal CIMAL IMR S.A., el 10 de junio de 2015, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 17 de marzo de 2015; la AGIT presenta la contestación de fs. 183 a 198 y el tercero interesado sus argumentos de fs. 254 a 261; se presenta la réplica, dúplica, y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-11 y 111 del CPC-1975 y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014.

IV. Antecedentes administrativos y procesales de la demanda de GRACO-Santa Cruz del SIN (EXP. 15312015)

IV.1. Con los mismos antecedentes del Expediente 146/2015, la presente demanda refiere al adeudo tributario por los periodos fiscales enero, febrero, mayo, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

IV.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por GRACO-SANTA CRUZ del SIN, el 17 de junio de 2015, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 19 de marzo de 2015; la AGIT presenta la contestación de fs. 156 a 166; el demandante solicita la acumulación de expedientes de fs.195 a 203 vta., el tercero interesado sus argumentos de fs. 349 a 353 y mediante Auto Supremo de 6 de junio de 2016, se dispone la acumulación del expediente 153/2015 al expediente 146/2015 y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975 y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014.

V. De la problemática planteada en la demanda de Industria Forestal CIMAL IMR S.A.

Que de la compulsión de los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492, Código Tributario, y normas conexas, en cuanto al cómputo de la prescripción sobre la facultad de la Administración Tributaria para determinar la existencia de deuda tributaria por desconocimiento del crédito fiscal IVA, correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008; o, en su caso, si existe vulneración al debido proceso, defensa y verdad material al rechazar la prueba producida en etapa de alzada.

VI. De la problemática planteada en la demanda de GRACO-Santa Cruz del SIN.

Que de la compulsión de los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492, Código Tributario, y normas conexas para la depuración de los documentos (facturas, recibos de alquiler y DUI) presentados por el contribuyente ante el proceso de verificación posterior de la Administración Tributaria para determinar la existencia de deuda tributaria por desconocimiento del crédito fiscal IVA, de los periodos fiscales enero, febrero, mayo, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; o, en su caso, si existe vulneración al debido proceso, defensa y verdad material al rechazar la prueba producida en etapa de alzada.

VII. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Especializada de este tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VII.1. Sobre la prescripción.

El art. 59-I punto 1 y 3 de la L. N° 2492 CTB (sin modificaciones) aplicable al caso concreto, prevé que prescribirán a los cuatro (4) años, las acciones de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, y determinar la deuda tributaria.

Nótese que la normativa aplicable refiere a la determinación de la deuda tributaria a través del control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos como facultad de la Administración Tributaria de ejercer acciones de "determinación" de tributos, misma que prescribe a los cuatro 4 años.

En cuanto al cómputo de la prescripción sobre la facultad de determinar una deuda tributaria, conforme al art. 60-1 de la citada L. N° 2492, el término se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo del pago respectivo.

En relación con las formas de suspender e interrumpir el cómputo del plazo de la prescripción, los arts. 61 y 62 del CTb, prevén: "Art. 61.- La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción. Art. 62.- El curso de la prescripción se suspende con: 1. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo".

Respecto a la modificación de la norma citada, debe considerarse que las leyes tributarias tienen efecto retroactivo únicamente cuando así se establezca taxativamente y cuando no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva, y es en ese contexto, que el art. 123 de la C.P.E., prevé que la ley únicamente dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo excepto en materia laboral, cuando la norma favorezca al trabajador, en materia penal, cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos en desmedro de los intereses del Estado; concordante con dicha norma constitucional, el art. 150 de la L. N° 2492, determina que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo algunas excepciones, entre una de ellas, precisamente cuando se establezcan términos de prescripción más breves, o beneficien al sujeto pasivo.

En ese entendido, la retroactividad de las disposiciones legales, también está prohibida por el art. 5 de la Declaración de Derechos del hombre y del Ciudadano, que señala: "La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena"; y, por su parte, el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica: "Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional".

En consecuencia, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que entre otros aspectos, establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, no constituye en los hechos, una disposición legal más benigna para el sujeto pasivo en cuanto al término de la prescripción, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva en el presente caso, por cuanto los periodos fiscales de la deuda tributaria determinada, corresponden a los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2008, hecho generador al que se aplica el régimen de prescripción previsto en el Código Tributario contenido en la L. N° 2492, sin las modificaciones posteriores (L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y L. N° 317 del Presupuesto General del Estado, para la gestión 2013, de 11 de diciembre de 2012).

Sobre la imprescriptibilidad prevista por el art. 324 de la C.P.E., de las deudas por daños económicos causados al Estado, la misma está vinculada con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por servidores públicos que causen menoscabo en el patrimonio del Estado, o por particulares que se beneficien indebidamente de los recursos públicos o fueran causantes del detrimento patrimonial del Estado, todo ello en el marco legal previsto al efecto por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, de Administración y Control Gubernamentales.

Conforme consta en la presente Sentencia y los antecedentes procesales, el hecho generador de la responsabilidad tributaria atribuida a Industria Forestal CIMAL IMR S.A., corresponde a los periodos fiscales enero, febrero, mayo, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; siguiendo con la verificación de la existencia de prescripción argumentada por el sujeto pasivo como fundamento esencial y principal — del cual depende el análisis del resto de los argumentos expuestos en las demandas contencioso administrativas que nos ocupan — para la determinación del adeudo tributario y el cómputo de la facultad de la Administración Tributaria para su establecimiento, con base en la normativa citada precedentemente y aplicable al presente caso (L. N° 2492 sin modificaciones al régimen de prescripción), el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

Al efecto, claramente se evidencia que los periodos fiscales en que se generó el hecho, corresponden a la gestión 2008 (enero a diciembre); la notificación con las Órdenes de Verificación Externas 00100VE00095, 00100VE00096 y 00100VE000165, data de 8 de febrero de 2013 y la deuda es establecida por la Administración Tributaria con la emisión de la R.A. N° 21-00005-14 de 27 de junio de 2014, que determina el desconocimiento del crédito fiscal IVA, de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008, por el importe de 1.973.540,- UFV equivalentes a Bs 3.863.698.- Resolución que se notificó al sujeto pasivo, Industria Forestal CIMAL IMR S.A., recién el 30 de junio de 2014.

En ese contexto normativo y de acuerdo con el cómputo del plazo antes mencionado, éste se inició el 1 de enero de 2009 debiendo concluir el 31 de diciembre de 2012, ello implica que a partir del 1 de enero de 2013 operó la prescripción; ahora bien, en cuanto a la existencia de algún acto de suspensión del cómputo del mismo, la notificación al sujeto pasivo con las Órdenes de Verificación Externas 00100VE00095, 00100VE00096 y 00100VE000165 se practicó el 8 de febrero de 2013, cuando ya el plazo de prescripción de 4 años había transcurrido, en consecuencia, dicha actuación no genera la ampliación del cómputo de la prescripción por 6 meses conforme al contenido del art. 61 de la L. N° 2492; asimismo, no existe una causal de interrupción del plazo de acuerdo al art. 62 de la citada Ley, considerando que la Administración Tributaria determinó la existencia del adeudo por desconocimiento del crédito fiscal IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008, con el pronunciamiento de la R.A. N° 21-00005-14 de 27 de junio de 2014, que fue notificada al contribuyente el 30 de junio de 2014.

De ello se concluye que la facultad de determinar el adeudo tributario a través del control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos por los periodos comprendidos entre enero a diciembre de 2008, impuesta contra el contribuyente Industria Forestal

CIMAL IMR S.A., se encuentra prescrita, por cuanto no existe causal de suspensión o interrupción del cómputo del plazo de prescripción, como la notificación con la las Ordenes de Verificación Externas 00100VE00095, 00100VE00096 y 00100VE000165, y la R.A. N° 21-00005-14, dentro del plazo de 4 años (2009-2012), considerando que las órdenes de verificación externa se notificaron al sujeto pasivo el 8 de febrero de 2013 y la resolución administrativa citada, el 30 de junio de 2014.

En consecuencia, el plazo para el cómputo de prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria en el presente caso, transcurrió ininterrumpidamente durante los cuatro años previstos por el art. 59 de la L. N° 2492 aplicable (sin modificaciones), para que la administración tributaria en su caso a) controle, investigue, compruebe y fiscalice tributos; b) determine la deuda tributaria; c) imponga sanciones administrativas y d) ejerza su facultad de ejecución tributaria.

Por lo anterior, la AGIT, actuó erróneamente a momento de verificar el cómputo del plazo de la prescripción dando lugar a que la pretensión del sujeto pasivo resulta pertinente, por lo que se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, realizó una incorrecta interpretación de la normativa aplicable a los antecedentes del proceso.

VII.2. Sobre el resto de los argumentos de las demandas.

Estando establecida la prescripción de la facultad de la administración tributaria de determinar el adeudo tributario contra el sujeto pasivo por los periodos fiscales comprendidos entre enero a diciembre de 2008, se deja constancia que éste Tribunal Supremo de Justicia queda exento del deber de pronunciarse sobre el análisis del resto de los fundamentos de las demandas contenciosas administrativas contenidos en ambos expedientes (146/2015 y 153/2015), en mérito precisamente a la verificación del transcurso ininterrumpido del plazo de prescripción previsto al efecto, por lo que resulta innecesario ingresar al análisis de otros elementos esgrimidos al quedar definida la situación jurídica como efecto de la prescripción.

VII.3. Conclusiones.

Por lo expuesto precedentemente, se concluye que la facultad de la Administración Tributaria para determinar del adeudo tributario por los periodos fiscales enero, febrero, mayo, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, contra Industria Forestal CIMAL IMR S.A., demandante en el Expediente 146/2015 y tercero interesado en el Expediente N° 153/2015, se encuentra prescrita al tenor de lo dispuesto por el art. 59 de la L. N° 2492 aplicable al caso concreto.

Las modificaciones introducidas al régimen de prescripción establecido en el art. 59 del citado Código, por las Leyes Nos. 291 y 317, son inaplicables por el principio de irretroactividad de la ley.

Por lo anterior, este Supremo Tribunal de Justicia, queda relevado del deber de ingresar al análisis del resto los fundamentos expuestos en las demandas contenciosas administrativas, debido precisamente a la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para establecer el adeudo tributario.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara:

1° PROBADA la demanda contencioso administrativa presentada por Industria Forestal CIMAL IMR S.A., contenida en el Expediente N° 146/2015, cursante de fs. 152 a 177; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0356/2015 de 10 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT SCZ/RA 0694/2014 de 1 de diciembre, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y la R.A. N° 21-00005-14 de 27 de junio de 2014, por haber prescrito la facultad de la administración tributaria para determinar un adeudo tributario contra el demandante, por los periodos fiscales correspondientes a octubre, noviembre y diciembre de 2008; e,

2° IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 117 a 127 y vta., deducida en el Expediente N° 153/2015, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 16 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Ilegible.- Secretario de Sala.



31

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto (fs. 34 a 39 vta.), el memorial de contestación de fs. 55 a 61 vta., los antecedentes procesales y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, se apersonó por memorial de fs. 11 a 15 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., aplicable por determinación del art. 74-2 de la L. N° 2492 interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto.

Expresó que presentó nulidad de notificación, respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0037/2008 de 16 de octubre y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 150/2012 de 26 de diciembre, ante la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Que la Gerencia Regional Santa Cruz, no emitió pronunciamiento alguno dentro del plazo del art. 17-II de la L. N° 2341 que regularía el plazo de 6 meses. Transcurrido el mismo podrá considerarse que fue desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que el demandante interpuso el recurso de alzada, y fue resuelto mediante Resolución ARIT-CSZ/RA 0413/2015 de 11 de mayo, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive rechazar el recurso de alzada interpuesto.

Que el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, con el argumento que la gerencia regional a momento de responder el recurso habría reconocido que dio respuesta a la nulidad de notificación, quien manifestó en su respuesta que el acta de intervención se notificó en tablero, sin mencionar el día el mes y el año, y a quienes se habría notificado. En referencia a la resolución sancionatoria, la gerencia regional, habría afirmado que fue notificado al representante de la Ada Lomalta SRL y respecto a su persona se hubiere notificado mediante edicto, omitiendo dar cumplimiento a lo establecido en el art. 83-3 y 84 de la L. N° 2492.

Refiere, que no hubo ninguna diligencia de notificación personal con ningún acto administrativo emitido por la gerencia regional, (acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando), no existiría avisos de visita, representación para concluir en una cedula y/o procedimiento que diere lugar a la notificación por edicto. Este aspecto no fue tomado en cuenta por ARIT, tampoco por AGIT esta última se habría limitado a confirmar la resolución anterior.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de la relación de los antecedentes en fase administrativa, como fundamentos de su demanda, manifestó:

a) Que la resolución de AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto, no considero la falta de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando que afectarían sus derechos, vulnerando principios, el debido proceso y a la defensa, que fue confirmada por la gerencia regional que contraviene el art. 33-I de la L. N° 2341.

b) indica que no existió actos que precedieron a la notificación mediante edicto, privándole su derecho a defensa protegido por el art. 68-6 de la L. N° 2492.

c) Que por el principio de prelación normativa establecido en el art. 5 de la L. N° 2492, el de alzada y el jerárquico debieron aplicar y resolver de conformidad al art. 33-c) de la L. N° 2341, tomando en cuenta el principio de legalidad de conformidad al art. 6 de la L. N° 2492.

d) Que ante la omisión de la notificación personal con los actuados referidos, por la gerencia regional, correspondería la nulidad de obrados hasta que se le notifique con dichos actuados, que la resolución de alzada y el jerárquico al no haber obrado de esta forma vulneraron su derecho a la defensa, al debido proceso, establecido en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Apoya, sus argumentos citando sentencias constitucionales entre ellas la 0136/2003-R de 06 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre, referentes a las formalidades del proceso que garantizan la defensa oportuna, la igualdad de condiciones, para conocer los fundamentos por los que se lo juzga y asumir defensa material y oportuna.

Que las SS.CC. N° 1234/2000-R de 21 de diciembre; 128/2001-R; 378/2000-R, sostendrían que al no haberse respetado el derecho al debido proceso, se lesiona la seguridad jurídica. La S.C. N° 0887/2005-R de 29 de junio, establecería la garantía objetiva de aplicación de la norma.

Que el Tribunal Supremo desarrollo línea jurisprudencial en relación a la nulidad y anulabilidad establecidas en los arts. 35-II y el 36-VI de la Ley del Procedimiento Administrativo, en sentido que solo podrán ser invocados mediante la interposición; y la excepción a la regla se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, cuando el vicio ocasione indefensión o lesione

el interés público. Cita las SS.CC. N° 1357/2003-R de 18 de septiembre; 779/2005-R de 08 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre, que establecieron el desarrollo respecto a la indefensión.

I.3. Petitorio.

Concluyo, el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos solicita se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto, por consiguiente también la Resolución de Recuso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0413/2015 de 11 de mayo, y por ende nula y sin valor legal tanto el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0037/2008 de 16 de octubre, y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 150/2012 de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma sea citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

En el memorial de contestación de negativa a la demanda, luego de una relación de los antecedentes, la autoridad demandada señaló:

Que los fundamentos del recurso de alzada del sujeto pasivo fueron el silencio administrativo negativo, que la gerencia regional no dio respuesta a su memorial de 14 de julio de 2014, al no habersele notificado nunca con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, transgrediendo su derecho a la defensa, vulnerándose su derecho a petición, solicitando la nulidad de obrados.

Que en su recurso jerárquico del administrado, manifestó que ante la nulidad de notificación, la administración aduanera no emitió pronunciamiento dentro los 6 meses, sin embargo; se consideró, como desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que los argumentos en su recurso de alzada y Jerárquico, los agravios expuestos fueron el silencio administrativo negativo, y, no los actos administrativos en sí del acta de intervención y resolución en contrabando. Empero; su demanda contenciosa todos sus argumentos versarían sobre la notificación de los citados actos administrativos, sin hacer mención al silencio administrativo, por lo mismo las pretensiones expuestas en su demanda serían incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la autoridad tributaria.

Cita, los principios de convalidación apoyando sus argumentos en doctrinarios entre ellos, Palacios, Podetty, Coture. Menciona que por el principio de congruencia debe de existir correspondencia entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de alzada o el recurso jerárquico y lo resuelto en los citados de conformidad a los arts. 198-I, 211-I del CTB, de conformidad a la Sentencia 273A de 15 de noviembre de 2012 de Sala Plena.

Que lo que pretendería impugnar el demandante, se constituiría en un nuevo argumento que no fue observado ante la AIT, en la actualidad no puede pretender subsanar errores o negligencias con su demanda, siendo que los arts. 139-b) y 144 del CTB, y los arts. 198-e), y 211-I de la L. N° 3092. Quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada debe de interponer de manera fundamentada su agravio con claridad y precisión para que la AGIT pueda conocer y resolver en base a los fundamentos en observancia a los principios de congruencia, convalidación y preclusión que el Tribunal Supremo de Justicia a través de Sala Plena en Sentencia N° 0228/2013 de 02 de julio regulo al respecto. Que no fue revisado y analizado por la instancia jerárquica, menos planteado por la parte demandante.

Que el demandante jamás impugno los actos administrativos que hoy observa. Que el objeto de impugnación de su recurso de alzada, fue el silencio administrativo negativo por la falta de respuesta al memorial por parte de la gerencia regional, en mérito al cual la autoridad regional emitió la resolución de 11 de mayo de 2015, por la que determino la anulación con la reposición hasta el vicio más antiguo.

Que del análisis de los recursos interpuestos tanto de alzada y como el jerárquico, el argumento fue el silencio administrativo, sin embargo; no sería un acto recurrible impugnabile de conformidad al art. 143 del CTB, tampoco estaría señalado en el art. 4 de la L. N° 3092.

En referencia al debido proceso, cita las SS.CC. N° 0347/2012 de 22 de junio, 0531/2011-R de 25 de abril entre otras, indicando que no fueron vulnerados por esa instancia jerárquica. Que la nulidad de obrados por falta de notificación no fue un elemento de impugnación y la resolución jerárquica, al que dio respuesta, indicando que es imprescindible contra con un acto físico para la impugnación, por lo que estaría imposibilitada de emitir pronunciamiento alguno sobre los vicios denunciados máxime, si la instancia de alzada no fallo respecto de la nulidad.

Que la AGIT resolvió obrando en estricta observancia al principio de legalidad como elemento del debido proceso cita las S.C. N° 0275/2010 de 07 de junio; 0919/2006-R de 18 de septiembre; 0062/2002 de 31 de julio; 0776/2011-R de 20 de mayo; 0160/2010-R de 17 de mayo; referente al principio de legalidad, defensa, debido proceso. Y las salviedades por actos voluntarios propios del imputado. Refrendados por las SS.CC. Nos. 249/05-R de 21 de marzo; 259/2005 de 23 de marzo; 1534/2003-R de 30 de octubre.

Indica, que no se produjo indefensión en virtud de que el demandante conoció todas las actuaciones que se siguieron en su contra, actuó y respondió a las mismas, en igualdad de condiciones, interponiendo los recursos jerárquicos y el de alzada, el cual desvirtuaría su afectación de su derecho a la defensa.

Menciona, que otro aspecto contradictorio, es la petición de los argumentos de la demanda busca la nulidad de notificaciones y el petitum de la demanda es nulidad de los actos administrativos. Por lo mismo la autoridad de impugnación tributaria no vulnero derechos y garantías que reclama el sujeto pasivo al no haber demostrado una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la lesión causada al derecho o garantía. Cita las SS.CC. Nos. 0365/2005-R AC 0056/2010-RCA y AC 0212/2012-RCA; SC 2010/2012 de 12 de octubre, referente a las notificaciones presentadas en secretaria de la administración tributaria. Que habría realizado afirmaciones generales y no precisas sin exponer razonamientos jurídicos no pudiéndose suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

Arguye, que el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3 entre ellas la STG-RJ/0124/2007. También cita AA.SS. Nos. 0228/2013 de 02 de julio; 510/2013 de 27 de noviembre; las SS.CC. N° 0468/2012 de 04 de julio; 0149/2014-S1 de 05 de diciembre; 0287/2003-R de 11 de marzo, respecto del principio de congruencia e igualdad entre partes, de fundamentar con argumentos apropiados, no de manera general, sino, precisa y respecto del contenido del art. 90 del CTB, la falta de acreditación del acto supuestamente lesiva mediante documento que probara su existencia y respecto de la indefensión.

II. Petitorio.

Concluyó, el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto.

III. De los argumentos del tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 23 a 25, se apersonó Guadalupe Orellana Medrano y Andreyana Carla Araya Bernal, en representación legal de Willan Elvio Castillo Morales Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, contestando la demanda bajo los siguientes argumentos: respeto de la nulidad de notificaciones; sobre la falta de actuados que preceden la notificación por edictos; sobre la impugnación del silencio administrativo; y, sobre la vulneración del debido proceso.

III.1. Petitorio

El tercero interesado, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, manteniéndola firme la validez de la Resolución del Recurso Jerárquico y en consecuencia se declare firme y subsistente la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-150/2012 de 26 de diciembre y el proveído en ejecución tributaria AN-ULEZR-PET 470/2014 de 27 de octubre, emitido por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia a objeto de proseguir la ejecución del adeudo tributario.

Continuando el trámite del proceso, por proveído de 26 de febrero de 2016 se decretó por apersonado y traslado al demandante para la réplica, (fs. 83 a 84 vta.), el demandante hizo uso de su derecho a la réplica, por decreto de 06 de abril de 2016 se dio por no presentada debido a su extemporaneidad. Por decreto de 23 de mayo de 2016 se decretó "autos para sentencia".

IV. De la competencia de este tribunal.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere recurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Código Procesal Civil), que señala: "De conformidad a lo previsto por la disposición transitoria décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieron lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

IV.1. Que, la gerente regional, por auto de 01 de octubre de 2010, ordena el inicio del proceso administrativo y ordena la notificación con el acta de intervención para que en tres días formulen sus descargos, entre ellos al demandante. Por diligencia de notificación en tablero la gerencia, notifico el 16 de febrero del 2011 con el acta de intervención y su proveído.

IV.2. Que en 31 de diciembre del 2012; 08 de enero del 2013 y 15 de enero del 2013, se procedió a notificar por edictos al demandante en el periódico El Mundo con la resolución sancionatoria en contrabando.

IV.3. Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, por memorial de 07 de julio de 2014, solicitó a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, la nulidad de la notificación respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0037/2008 de 16 de octubre y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 150/2012 de 26 de diciembre, en razón de que nunca fue notificado en forma personal.

IV.4. Después de haber transcurrido 5 meses, 2 semanas, de la solicitud, por informe legal de 22 de diciembre de 2014 el abogado Regional II, recomienda no dar curso a la solicitud de nulidad de notificación.

IV.5. Que la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional por Resolución de fecha 22 de diciembre de 2014, la dispuso declarar no ha lugar a la nulidad de notificación solicitada declarando firme y subsistente el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando. Siendo notificado en secretaria.

IV.6. Luego el demandante por memoriales de 19 de enero del 2015, interpuso Recurso de Alzada. La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0413/2015 de 11 de mayo, resolvió anular hasta el vicio más antiguo, ósea, hasta el auto de admisión de 11 de febrero del 2015 y rechazar el recurso de alzada.

IV.7. Posteriormente, por memorial de 29 de mayo del 2015, el ahora demandante interpuso Recurso Jerárquico. La Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto, por la que resolvió confirmar la Resolución ARIT-SCZ/RA 0413/2015. En consecuencia se anulan hasta el vicio más antiguo ósea, hasta el auto de admisión de 11 de febrero del 2015 inclusive, debiendo la ARIT Santa Cruz rechazar el referido recurso de alzada.

V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) La Administración Aduanera habría llevado adelante un proceso sumario contravencional en total vulneración a sus derechos, habiéndose emitido que la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS 150/2012 de 26 de diciembre de 2012 y Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0037/2008 de 16 de octubre de 2008, actuados con los que nunca hubiese sido notificado por lo tanto nulos, contraviniendo la disposiciones establecidas en el CTB en sus arts. 83-1) y 84, vulnerando su legítimo derecho a la defensa y principio del debido proceso tutelados por la C.P.E. 2) Que el demandante presentó la solicitud de nulidad de notificación, sin embargo, la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341, habiendo entonces considerado desestimada su solicitud por Silencio Administrativo, razón por la que interpuso recurso de alzada cuya Resolución ARIT-SCZ/RA 0413/2015 de 11 de mayo de 2015 anula obrados de la fase recursiva e incluso rechaza la interposición del Recurso. En mérito al fallo, el demandante interpuso Recurso Jerárquico, resolviendo la Autoridad de Impugnación Tributaria, mediante Resolución AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto confirmar la Resolución de Recurso de Alzada. 3) Durante todo el procedimiento se transgredió el principio fundamental al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento, siendo que su derecho a la defensa debió haber sido con acceso a los actuados, en igualdad de condiciones.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.1. En referencia falta de notificación con la Resolución Sancionatoria de Contrabando y Acta de Intervención.

Al respecto se tiene que, la autoridad Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por auto de 01 de octubre de 2010, ante la resolución de rechazo del fiscal, dentro de las investigaciones iniciadas a través de la tal intervención, dispone el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando, ordena el inicio del proceso administrativo, dictamina la notificación entre otros a Urzagasti Víctor Alberto, con el acta de intervención y su decreto, para que en plazo de 3 días a partir de su notificación, formule por escrito sus descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho como se evidencia a fs. 392 del anexo 2.

Por diligencia de notificación en tablero de 16 de febrero del 2011, la gerencia regional Santa Cruz, notificó en tablero a Víctor A. Urzagasti entre otros sujetos pasivos, con el acta de intervención y su proveído, del que se observa como testigo de actuación al señor Justo Mamani Riveros, signada en la parte fine de la actuación, empero; en su rúbrica simplemente lleva la leyenda testigo de actuación C.I. 5985814 LP., aspecto que le quita su validez al no identificar si se trata de la misma persona, más aun tratándose de un acto tan importante trascendencia que otorga plazo para que este derecho, formule descargos y pruebas para asumir defensa, dentro de la sustanciación de un debido proceso en igualdad de condiciones.

Asimismo, tampoco se consigna el segundo apellido en el proveído y en la diligencia de notificación del sujeto pasivo, por lo mismo, no existe individualización, careciendo de defectos formales para su validez, como se evidencia a fs. 354 del anexo referido, aspecto que vulnera el art. 83-II del CTB, al no ajustarse a las formas del que deben de estar revestidas para su validez.

Que de fs. 332 a 335 del mismo anexo, cursa la resolución sancionatoria en contrabando de 26 de diciembre de 2012, por el que la gerencia regional Santa Cruz resuelve declarar probada la comisión de contrabando contravencional, contra varios sujetos pasivos, entre otros, a Víctor Alberto Urzagasti, resolución que indica tomando en cuenta que no existe mercancía comisada en aplicación del art. 181-II del CTB, impone la sanción de 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención equivalente a \$us 3.797, dispone que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema. Por otro lado establece que en coordinación con el Control Operativo Aduanero, Policía y Fuerzas Armadas, dispone la captura del vehículo descrito en el acta de intervención. Pone en conocimiento a la unidad de servicios al operador de la Aduana Nacional para efectos de control y seguimiento relacionados con el ejercicio de actividad de la agencia despachante de la aduana Lomalta SRL. Instruye la ejecución tributaria. Otorga al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario conforme se evidencia de fs. 332 a 335 del anexo 2.

Este acto por su contenido al imponer la sanción de 100%; al disponer que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema; estableciendo que en coordinación con el control operativo aduanero, policía y fuerzas armadas disponiendo la captura del vehículo; instruyendo la ejecución tributaria, y; otorgando al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario, conlleva trascendencia vital por los derechos que dispone, por lo mismo la comunicación debe de estar revestida de todas las formalidades legales para su validez, inclusive interpretando las de normas infra

constitucionales desde y conforme a la Constitución y al Bloque de Constitucionalidad que es la esencia del Estado de Derecho Constitucional que tomo forma el estado Boliviano.

De la revisión de obrados se tiene que en 31 diciembre 2012, 08 de enero de 2013 y 15 de enero de 2013, se procedió a notificar mediante edictos en el periódico El Mundo, empero; no se consigna el apellido materno del sujeto pasivo, en la resolución sancionatoria en contrabando, así como en los edictos, por lo mismo no se encuentra individualizado, por lo que carece de requisitos formales para su validez. Asimismo, no existe avisos de visita, representación para concluir en una notificación mediante cédula, o procedimiento alguno que dieren lugar a la notificación mediante edicto, recayendo en el incumplimiento de los requisitos que otorgan su validez a la diligencia que exige el art. 85 del CTB; la C.P.E. y las normas del bloque de constitucionalidad.

Que el debido proceso es un derecho-garantía-principio, está establecido y consagrado en la Constitución Política del Estado en su art. 115-II, que determina: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", la Ley Fundamental tiene una aplicación preferencial a las demás normas, de conformidad al art. 410-II, que indica: "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", de esta manera, el art. 117-I establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...", bajo estos preceptos la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 05 de junio, refirió: "el alcance del debido proceso garantizado por la Constitución Política del Estado, señalando que: '...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea.'" En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional al no haberse otorgado dichos parámetros.

Ahora bien, la importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo, no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, respetando los principios procesales de publicidad, inmediatez; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, entre otros, derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna incluso en sede administrativa, estos mandatos de optimización constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes, sin embargo en el caso en análisis no se tomó medidas para garantizar la igualdad del sujeto pasivo.

El debido proceso es el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomodan a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, exegesis que se encuentran obligados los jueces como garantes efectivos y materializar el debido proceso al tratarse de un derecho humano, es un fin y función del estado.

Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica, con este entendimiento uno de los parámetros principales para un debido proceso es la defensa, y el conocimiento del sujeto pasivo del inicio de un proceso en su contra, en este caso, el conocimiento del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, por parte del hoy demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes; no puede presumirse que el asumió defensa, por el contenido y magnitud, relevancia que implican dichos actos, para considerarse que estuvo en igualdad de condiciones presentado sus descargos; la Administración Aduanera en el marco de sus competencias tenía la obligación de que los actos y las diligencias cuenten con la individualización y estén revestidos de los requisitos para su validez, no es lógico, menos razonable que el mismo estado instrumente sus actos en contrasentido de sus funciones y fin.

En ese sentido, la S.C. N° 0281/2010-R de 07 de junio ha complementado el entendimiento, al indicar: 'Como se puede advertir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece claramente que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente...'. Razonamiento que a su vez fue reiterado en la S.C.P. N° 0169/2012 de 14 de mayo, por lo mismo el debido proceso debe de sustanciarse no solo en su faceta vertical, sino al contrario en su faceta horizontal en todo proceso, incluso en área administrativa, garantizando su sustanciación, interpretando la ley desde y conforme a la constitución y las normas del bloque de constitucionalidad, en cumplimiento de las obligaciones internacionales que el estado asumió ante la comunidad internacional, garantizando a través de sus jueces e instancias administrativas su cumplimiento.

Asimismo la S.C. N° 0981/2010-R de 17 de agosto, con relación a su triple dimensión y a los elementos que lo integran en consonancia con los tratados internacionales ha señalado: 'En el ámbito normativo, el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión, pues por una parte, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica art. 8 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos art. 14, que conforme al art. 410-II de la Constitución Política del Estado vigente forman parte del bloque de constitucionalidad, y también se establece como un derecho en el art. 115-II; por otra, al mismo tiempo en el ámbito constitucional, se le reconoce como derecho fundamental y como garantía jurisdiccional: configuración jurídica contemplada por el art. 16 de la C.P.E., abrg, que se ha mantenido y precisado en el art. 117-I de la C.P.E., que dispone: 'Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso'; en ese sentido, se vulnero la garantía-principio-derecho del sujeto pasivo.

De lo que se infiere que la notificación en tablero con el acta de intervención y su proveído carece de requisitos para su validez, y ante la inexistencia individualización del sujeto pasivo, del testigo de actuación, en razón a su contenido, alcance y determinación del acto, no puede soslayarse como perfectible, aspecto que debieron ser observados por la autoridad regional y las instancias de la AIT.

Que ante la inexistencia de avisos de visita, representación, para concluir en una notificación por cedula y/o procedimiento alguno que diere lugar a la notificación por edicto de la resolución sancionatoria en contrabando dicha diligencia no puede ser considerada valida dentro de un estado de derecho que tiene como fin y función a través de sus jueces e instancias administrativas la materialización del derecho sustancial que resulta ser el fin en sí mismo; y el derecho adjetivo un medio para alcanzar el primero, consagrando la esencia del estado constitucional de derecho. Dando cumplimiento a su función de garante efectivo, incluso bajo la sanción de activarse la acción de repetición por los daños causados a los responsables.

Por lo que la acusación realizada por el demandante resulta evidente, la autoridad regional y las instancias de la AIT, no obraron de forma correcta, y las notificaciones realizadas carecen de validez por los fundamentos expuestos.

VI.1.2. En referencia al punto dos.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso de manera coincidente, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 7 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria de Contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la Entidad Aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo artículo en su parágrafo III, entendiéndose que su solicitud fue desestimada por "silencio administrativo negativo", interpuso recurso de alzada, que luego de ser admitido, motivó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ/RA 0413/2015 de 11 de mayo cursante de fs. 91 a 96 del anexo 1, por la que resolvió anular obrados hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el Recurso de Alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que "el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación", conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló Recurso Jerárquico, bajo los mismos fundamentos, agregando que, la Autoridad Aduanera, al tiempo de responder al recurso interpuesto, aclaró que se dio respuesta al memorial por el que se suscitó el incidente de nulidad de notificación, por medio de su respectivo proveído; lo que llevó a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la Resolución del Recurso Jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0413/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que ninguna de las dos autoridades administrativas de Impugnación Tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en Alzada, lo que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era "el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo", debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del recurso de alzada, confirmado en instancia Jerárquica, es precisamente la ausencia de una Resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado ya en la S.C. N° 0149/2014-S1 de 05 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la resolución jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la resolución de alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así, corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del Estado boliviano, comprendida en el art. 17-I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como "La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes" (SS.CC. N° 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expresos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero; debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio,

ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley del Procedimiento Administrativo refiere en su contenido lo siguiente: "Transcurrido el plazo previsto sin que la Administración Pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional"; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al Estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la Administración Pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la administración tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8-III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del Derecho Administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y; por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio "pro actione", que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione, etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresividad, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar, lo que evidentemente no se puede permitir en un estado constitucional de derecho, siendo contrario a su función y fin del estado y a la convención, por lo mismo carece de eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimatoria de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnabile, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la administración tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo, si hubo respuesta, fue luego de que se configuro el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de alzada y Jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, anota: "...el recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...". Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: "...Además de lo dispuesto por el art. 143 de Cód. Trib. Boliviano, el recurso de alzada ante la superintendencia tributaria será admisible también contra: acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria".

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la Ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la Ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4-g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante en 14 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al acta de intervención, y resolución sancionatoria de contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el Recurso de Alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto dentro de un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional y Comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarían los cimientos propios del Estado Constitucional Social y Democrático de Derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entro en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe de efectuarse desde y conforme a la Constitución y al Bloque de Constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las AIT.

VI.1.3. Con referencia al punto 3.

Al respecto se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente al no haber sido notificado en forma personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien al momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de Derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la Ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 08 de noviembre.

Por otro lado los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de implicarlo. (Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24 de noviembre de 2006). Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26.9.2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las gerencias regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en secretaria con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante. Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el recurso de alzada, que no fue considerado por los de instancia.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Victor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1386/2015 de 03 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ/RA 0413/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 150/2012 de 26 de diciembre y la providencia de 22 de diciembre del 2014; en su mérito, se ANULA hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0037/2008 de 16 de octubre; para que la Administración Aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectuó una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



32

Empresa Constructora Mundial S.R.L.
c/ Autoridad General de Impugnaciones Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 28, subsanada a fs. 34, interpuesta por la Empresa Constructora Mundial S.R.L., representada por Severino Hugo Quispe Nina, en virtud del Testimonio de Poder N° 473/2002, otorgado por los socios de la Empresa ante la Notaria de Fe Pública de 1° Clase N° 47, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1700/2014 de 23 de diciembre, el apersonamiento y contestación a la demanda de fs. 42 a 46, el apersonamiento y contestación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz como tercer interesado de fs. 51 a 53, el decreto de autos de fs. 98, los antecedentes del proceso, y;

CONSIDERANDO: De la demanda.

I. Antecedentes de la demanda.

Que el demandante argumenta que la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz, el 25 de mayo de 2012 le notificó en forma personal con la Orden de Verificación N° 00120VI04302, específica para el IVA, Formulario 200, por el periodo diciembre 2010.

I.1. Fundamentos de la demanda.

I.1.1. Del memorial de demanda se establece en síntesis lo siguiente:

El demandante aduce que la administración tributaria, la ARIT y la AGIT no realizaron una correcta interpretación y aplicación del art. 56 de la L. N° 2492 y 9 de la L. N° 843 del D.S. N° 21530, toda vez que ante las solicitudes de compensación del tributo determinado por el periodo diciembre 2010 de Bs 162.777.-, con los créditos líquidos y exigibles a su favor por el periodo julio 2012 por Bs 164.822.- la administración tributaria se pronunció con simple nota y proveído carentes de sustento legal, no así a través de una Resolución fundamentada, actos que según el art. 143 de la L. N° 2492 no son recurribles, privándole de su derecho a la compensación y del derecho a recurrir la decisión. Posteriormente, se le notificó con la Vista de Cargo N° SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/00836/2012, pese a que en su criterio no tuvo una respuesta correcta, reiterando su solicitud de compensación, presentó descargos, los mismos que tampoco habrían sido tomados en cuenta por la administración tributaria, que procedió a notificarle con la R.D. N° 1441/2013 de 13 de diciembre, estableciendo el adeudo tributario a favor del Servicio de Impuestos Nacionales por el proceso de determinación iniciada por Orden de Verificación N° 00120VI04302.

I.1.2. Petitorio.

Concluyó solicitando declarar probada la demanda, en consecuencia sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1700/2015 de 23 de diciembre.

I.2. Admisibilidad.

De antecedentes se tiene, que por Decreto de 27 de abril de 2015 de fs. 35, se admitió la demanda de fs. 23 a 27, subsanada a fs. 34 de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley, ordenando se remitan los antecedentes de la Resolución Impugnada. Asimismo, dispuso se libre provisión citatoria para el demandado y tercer interesado, encomendando su cumplimiento al Tribunal Departamental de La Paz, a efecto que se apersonen y asuman defensa.

Cumplida la diligencia a la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz por 11 de septiembre 2015 y a la Autoridad General de Impugnación Tributaria en 04 de septiembre de 2015, según consta a fs. 83. Devueltas la provisión citatoria de fs. 85 y decreto de 15 de febrero de 2015 de fs. 86 de obrados, se dispuso arrimarse al expediente.

II. De la contestación a la demanda.

El memorial de contestación a la demanda de fs. 42 a 46 por Daney David Valdivia Coria en su condición de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, luego de hacer una relación de los argumentos expuestos por el demandante; señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la Resolución Impugnada, respondió negativamente a las pretensiones del contribuyente, en los siguientes términos:

II.1 Que respecto al procedimiento para la Compensación solicitada por el contribuyente; señaló de forma puntual que el art. 5 de la RND 10-0044-05 establece la procedencia de la acción de repetición solamente en los casos que exista pagos indebidos o en exceso de pago efectuados por el Sujeto Pasivo, multiplicidad de pagos y montos pagados estando en curso en el proceso contencioso, por lo que siendo evidente que la solicitud de la Empresa Constructora Mundial S.R.L., interpretando al saldo del crédito fiscal como un impuesto pagado por adelantado solicitó la compensación, cuando no se enmarca dentro la previsión de la citada norma y del art. 56 y 121 de la L. N° 2492, que regulan el tratamiento de la compensación y la acción de repetición, por lo que se desestimó su pretensión.

II.2 Sobre la falta de valoración del memorial de descargo a la vista de cargo y de los documentos presentados en calidad de prueba; adujo que no es evidente, toda vez que a partir de la notificación con la Orden de Verificación, se advirtió el detalle de facturas observadas, los controles efectuados con la información del SIRAT, Libro de Compras y Ventas, así como del Módulo Gauss (Dosificaciones), estableciendo por Nota Fiscal la aclaración de sus observaciones, exponiendo en cuadro la base imponible, el impuesto omitido, además de las solicitudes planteadas por el Sujeto Pasivo que refieren la compensación de saldos, que por las respuestas respectivas se negó la misma, en virtud de los arts. 56 de la L. N° 2492, 9 de la L. N° 843, 8 y 9 del D.S. N° 21530 y 5 de la RND N° 10-0044-05, se valoró los descargos del sujeto pasivo que se limitó a reiterar la compensación de la deuda tributaria con saldos del crédito fiscal y los otros documentos presentados, de donde se llegó a la convicción que la Resolución Determinativa contiene los fundamentos de hecho y derecho, según el art. 99 de la L. N° 2492 que establece el adeudo tributario y el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1700/14 de 23 de diciembre de 2014, se encuentra plena y claramente respaldadas en sus fundamentos técnicos-jurídicos y responde a la correcta aplicación de la normativa tributaria en el marco del debido proceso, pronunciada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso. Con relación a la temática cita y transcribe parte de las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ/0131/2010 y AGIT-RJ/0520/2013 entre otras.

Indicó que en virtud de lo señalado, se evidencia que la demanda interpuesta, carece de sustento jurídico-tributario, según las Sentencias N° 238/2013 de 05 de julio y 288/2013 de 02 de agosto de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, éste Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Severino Hugo Quispe Nina en representación de la Constructora Mundial S.R.L., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1700/2014 de 23 de diciembre.

III. Contestación y apersonamiento del Servicio de Grandes.

Contribuyentes de La Paz en su condición de tercer interesado.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Ernesto Rufo Mariño Bórquez, en virtud a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0630-15 de 11 de septiembre de 2015, notificado con la demanda contencioso tributaria, por memorial de fs. 51 a 53, previo apersonamiento en calidad de tercer interesado contesta la misma en los siguientes términos:

III.1. Sobre la solicitud de compensación que supuestamente no fue respondida.

Adujo que no obstante que la demanda es confusa, según el art. 7 de la L. N° 843 que dispone que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obra y prestación de servicios y de toda otra prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, en tanto que el art. 8 refiere que del débito fiscal se restará el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestación de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente, asimismo el art. 9, indica que si de la diferencia entre el débito y crédito resulta un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos determinados, pero si por el contrario, existe una diferencia a favor del contribuyente, éste saldo más el mantenimiento de valor puede ser compensado con el IVA de periodos posteriores, en este marco en el caso nos referimos al IVA del periodo fiscal diciembre 2010 y la compensación que pretende realizar el demandante es emergente del periodo fiscal julio 2012, por lo que es contraria

a la norma, postura respaldada por el art. 8 del D.S. N° 21530 que establece que los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores y el 9 dispone que el saldo del contribuyente a que se refiere el art. 9 de la L. N° 843 solo podrá utilizarse para compensar futuros pagos del Impuesto al Valor Agregado del mismo contribuyentes, de donde queda claro que la decisión que asumió fue correcta y ratificada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria sobre los argumentos del contribuyente que carecen de sustento legal y solamente buscan evitar la ejecución de la R.D. N° 1441/2013 de 13 de diciembre de 2013.

III.2. Sobre la supuesta falta de valoración de la prueba que alega el demandante.

Sostuvo, que causa extrañeza lo manifestado por el demandante, toda vez que afirma primero que las pruebas no fueron valoradas y luego que no fueron valoradas correctamente, lo cual no es evidente, sino todo lo contrario, porque precisamente en base de todos los descargos presentados por el contribuyente se concluyó en el marco legal citado, que solamente se prevé la compensación del saldo a favor del crédito fiscal para periodos posteriores, es decir que tal procedimiento de ninguna manera prevé la compensación de forma contraria como pretende el contribuyente compensar adeudos por periodos y gestión diferente.

III.3. Pettitorio.

Concluyó solicitando que se haga conocer con cuanto acto jurisdiccional emita este Tribunal Supremo de Justicia.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, por providencia de fs. 86 y fs. 91, no habiendo hecho uso de su derecho a la réplica el demandante al traslado de fs. 87 en el término de ley, se tuvo por renunciado su derecho, por lo que siendo el estado de la causa tal, no habiendo más que tramitar, se decretó autos para sentencia según fs. 98 del expediente.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se tiene lo siguiente:

IV.1 Que revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se advierte que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0012OVI04302, operativo 820 "Operativo Especifico", Crédito Fiscal IVA de 25 de mayo de 2012 de (fs. 3, anexo 1), con alcance al débito fiscal IVA, correspondiente al mes de diciembre de 2010.

IV.2 La Administración Tributaria pronunció la R.D. N° 1441/2013 de 13 de diciembre, (fs. 1 a 12, anexo 1), que resolvió determinar de oficio, sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, determinando reparos tributarios por un monto de UFV 82.919, equivalente a Bs 157.035; correspondiente a la deuda tributaria omitida por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal diciembre 2010. Asimismo, sancionó al contribuyente con la multa del 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento y expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 concordante con el art. 42 del D.S. N° 27310, cuyo importe es de UFV 68.502 equivalentes a Bs 129.730.-, a la fecha de la emisión, por haber incurrido en omisión de pago. Debiendo cancelar por deuda tributaria el contribuyente en el plazo de 20 días, la suma de Bs. 286.765, bajo conminatoria de iniciar la ejecución tributaria en caso de incumplimiento.

IV.3 Interpuesto recurso de alzada por la Empresa Constructora Mundial S.R.L., representada por Severino Hugo Quispe Nina, por memorial de fs. 17 a 23, subsanado a fs. 32 del (anexo 1), la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución ARIT/LPZ/RA 0696/2014 de 22 de septiembre (fs. 122 a 130, anexo 1) resolvió confirmar la R.D. N° 1441/2013 de 13 de diciembre.

IV.4. Deducido recurso jerárquico por el contribuyente, impugnando la resolución de alzada a través del memorial de fs. 133 a 136, subsanado a fs. 149 (anexo 1), la Autoridad General de Impugnación Tributaria por Resolución AGIT-RJ 1700/2014 de 23 de diciembre, (fs. 178 a 190, anexo 1) confirmó la resolución del recurso de alzada, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 1441/2013 de 13 de diciembre, que estableció un adeudo tributario de Bs. 286.765.

V. De la problemática planteada.

Que el motivo de la demanda en el presente proceso, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, porque la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución ahora impugnada confirmando de Alzada, que a su vez confirmó la R.D. N° 1441/2013, incurrió en vulneración del derecho del contribuyente a compensar la deuda tributaria determinada correspondiente al período diciembre 2010, con el crédito fiscal declarado a su favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el período fiscal julio de 2012.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, según el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público, el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a éste Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VII. Análisis y fundamentación.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

VII.1. Con relación al argumento referido a la compensación por repetición; cabe partir de lo dispuesto del art. 12 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0044-05 que establece el crédito fiscal será objeto de compensación con débitos futuros, cumpliendo en consecuencia la condición de constituirse en crédito líquido y exigible. En ese sentido, la norma administrativa en cuestión, emitida por la Administración Tributaria en ejercicio de la facultad conferida por el art. 64 de la L. N° 2492, que reglamenta específicamente la acción de repetición, determinando en el art. 12 lo siguiente: “Conforme lo dispuesto en el párrafo I del art. 122 de la L. N° 2492, el Servicio de Impuestos Nacionales en cumplimiento de la resolución administrativa que resuelve la acción de repetición, procederá a la compensación de oficio”.

Por su parte, el parág. I del art. 122 de la L. N° 2492, determina: “I. El directo interesado que interponga la acción de repetición, deberá acompañar la documentación que la respalde; la Administración Tributaria verificará previamente si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera. Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva”.

En ese orden, debe tenerse presente que la repetición es la causa y la compensación el efecto de la acción que puede seguir el contribuyente a efecto de lograr la restitución de pagos indebidos o en exceso, y si corresponde, lograr con ello la extinción de la obligación tributaria por medio de la compensación. Por ello, respecto de la acción de repetición, el art. 121 del Cód. Trib., como parte de los procedimientos especiales en la materia, señala que se encuentra prevista para: “...reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario.”

En concordancia con lo anterior, el primer párrafo del art. 56 de la L. N° 2492, sobre los casos de procedencia de la compensación, indica: “La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución previstas en el presente Código”.

Sobre la temática, la segunda parte del art. 9 de la L. N° 843, como resultado de lo dispuesto por los arts. 7 y 8 del mis cuerpo normativo respecto del débito y del crédito fiscal, determina: “Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores”.

Y, la parte in fine el art. 8 del D.S. N° 21530, reglamentario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), dispone: “Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores”.

VII.2. En el marco legal expuesto, en el caso de autos, no se produjo una situación por la que el contribuyente hubiera efectuado pagos indebidos o en exceso, para en virtud de ello solicitar a la administración tributaria la repetición de los montos que hubieran correspondido, dando lugar a su vez a la posibilidad de compensación de adeudos tributarios.

Sobre lo anterior, es preciso señalar que el débito fiscal, es el Impuesto al Valor Agregado (IVA) recargado en las facturas o documento equivalente, emitidas por el concepto de ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo, a cuya emisión se encuentran obligados los sujetos pasivos (equivalente de la alícuota del 13% a favor del fisco); el crédito fiscal, es generado por las compras efectuadas por el contribuyente, en cuya factura o documento equivalente se incorporó la alícuota del Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo que constituye un (saldo a favor del contribuyente), que sirve para descontar del pago del débito fiscal, y puede ser compensado con este impuesto, correspondiente a períodos fiscales posteriores; o a contrario sensu, ese crédito fiscal correspondiente a un período, no puede ser compensado con débitos que se hubieran generado en períodos anteriores, que es lo que se pretendió en el caso de autos, al buscar la compensación de débito determinado por el período fiscal diciembre de 2010, con crédito generado en el período fiscal julio de 2012, que según la normas descritas supra no procede.

Esta decisión se sustenta también en lo que señala Oscar García Canseco en su Manual Tributario Boliviano, “...En los casos en que resultare un saldo del IVA a favor del contribuyente, es decir, cuando el crédito es mayor que el débito, por existir un monto mayor de créditos fiscales, este saldo puede ser compensado con el impuesto al valor agregado a favor del fiscal, de los meses o períodos fiscales posteriores”. Lo cual reiteramos que de acuerdo a las normas descritas no procede.

VII.3. En cuanto al hecho que el art. 16 del D.S. N° 27310 no detalle como improcedencia la compensación contra deudas u obligaciones anteriores con crédito fiscal que se plasma en una nota de crédito fiscal y que la Administración Tributaria hubiese actuado de acuerdo a su conveniencia; se debe considerar que se trata de una argucia más que de un argumento del demandante, puesto que el decreto supremo citado es reglamentario de la L. N° 2492, por lo que no puede haber contradicción entre la ley que es una norma de rango superior, con su reglamentación que tiene una jerarquía inferior; y si pese a todo, se presentara la contradicción pretendida, en aplicación del principio de jerarquía normativa, será de aplicación preferente la ley, por lo que no corresponde mayor consideración sobre el tema, máxime cuando se estableció que no procede la compensación con el Crédito Fiscal establecido a favor del contribuyente con anterioridad julio 2012 y se pretenda compensar con el establecido a un periodo y gestión fiscalizado inferior diciembre 2010, como sucede en el caso de autos.

VII.4. En referencia al hecho afirmado por el demandante en sentido que no existiendo reglamentación para la acción de compensación, se recurre a la repetición, considerándose que se requiere de la administración tributaria una resolución fundamentada y con notificación personal, para adecuarse a lo dispuesto por el num. 4 del art. 4 de la L. N° 3092, cabe el siguiente análisis:

La compensación no está prevista en la legislación tributaria boliviana como una acción independiente, sino que como se manifestó líneas arriba, es derivada o se encuentra condicionada a la existencia previa de una acción de repetición, tal como señala el primer párrafo del art. 56 de la L. N° 2492, al condicionar su procedencia a la existencia de crédito tributario líquido y exigible, proveniente de pagos indebidos o en exceso. Por ello mismo, no puede darse una aplicación supletoria de la acción de repetición, sobre la base de una supuesta semejanza con la compensación, como pretende el demandante y de manera confusa, porque el supuesto crédito fiscal que pretende compensar corresponde a un periodo de una gestión posterior y no determinó si el mismo fue resultado de pagos indebidos o en exceso, en el advertido que la deuda tributaria por el periodo diciembre 2010, resultado de la depuración de facturas, conforme al fundamento establecido en la Resolución Determinativa.

En cuanto al num. 4 del art. 4 de la L. N° 3092, en lo relativo a la necesidad de emisión de una resolución fundamentada y con notificación personal, la norma referida señala que además de lo dispuesto por el art. 143 del Cód. Trib., el recurso de alzada será admisible también contra “4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria.”, de donde se tiene que la posición del contribuyente carece de sustento legal, toda vez que la respuesta emitida por la Administración Tributaria, frente a los planteamientos para la compensación de la deuda tributaria por Severino Hugo Quispe Nina en representación de la Empresa Constructora Mundial S.R.L., la nota CITE:SIN/GDLP/DGRE/COF/NOT/2809/2012 y el proveído N° 24-3430-12 de 12 de diciembre, declaran claramente que la misma es improcedente de acuerdo al art. 56 de la L. N° 2492, art. 9 de la L. N° 843, arts. 9 y 8 del D.S. N° 21530 y el art. 5 de la Resolución Determinativa del Directorio N° 10.0044.05, toda vez que la pretensión no se acomodaba a lo previsto en las normas señaladas.

VII.5 En virtud de lo anterior, de acuerdo con los datos del proceso y los antecedentes administrativos del mismo, se notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/00836/2012 de 24 de octubre, estableciendo una deuda tributaria de UFV 150.371,- que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar como omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, por el periodo diciembre de 2010.

Dentro del periodo para presentar descargos, el contribuyente reiteró su solicitud de compensación, pero sin acompañar documento que respalde su pretensión para la compensación, por lo que la Administración Tributaria en base a los antecedentes administrativos, emitió la R.D. N° 1441/2013 de 13 de diciembre, determinando un adeudo de UFV 151.421, exponiendo en el primer párrafo del segundo Considerando a fs. 10 del anexo 1, que: “...en fecha 13 de diciembre el Contribuyente Empresa Constructora Mundial S.R.L. presentó memorial registrado con NUIT 13545, reiterando por tercera vez su solicitud de compensación de la deuda tributaria con el saldo a favor del contribuyente del periodo julio 2012, misma que de acuerdo a la respuesta otorgada por el departamento de recaudación y empadronamiento, mediante proveído 24-3430-12 de departamento de fiscalización de 12 de diciembre de 2012 y reiterada mediante Informe Complementario CITE:SIN/GDLPZ/DF/SPPD/INF/6008/2012 de 14 de diciembre de 2012 del Departamento de Fiscalización la solicitud se declara improcedente , concluyendo se ratifique la vista de cargo...”.

De éste fundamento se tiene presente que el contribuyente durante el periodo de prueba se limitó a reiterar por tercera vez su solicitud de compensación, sin aportar mayores elementos de prueba idónea que sustente su pedido, declarándose improcedente, porque la misma no se enmarcaba dentro de las previsiones de las disposiciones legales, no correspondía la compensación solicitada del adeudo tributario establecido por el periodo diciembre 2010 con el crédito fiscal correspondiente a julio 2012.

En ese orden, en el desarrollo de los fundamentos de la presente sentencia, se explicó abundantemente acerca del débito y crédito fiscal, la relación entre ambos y la forma que la ley prevé acerca de su compensación.

A mayor abundamiento, cabe aclarar que es de fundamental importancia para su comprensión por el demandante, que el crédito fiscal no es un impuesto pagado por adelantado y que en virtud de ello existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras. Lo cual condice con el Glosario Tributario publicado por el Servicio de Impuestos Nacionales, que refiere el crédito fiscal es: “Impuesto pagado en el momento de la compra de un bien o servicio y que el contribuyente puede deducir del débito fiscal para la determinación del monto a pagar al Fisco, a través de la factura recibida”. Entonces, queda claro que tampoco se trata de un pago en demasía, sino simplemente del hecho que en la actividad económica, en un periodo determinado las compras pueden ser mayores que las ventas, lo que generará el crédito fiscal que puede ser compensado en el siguiente periodo y no así anteriores, como determina la norma.

VII.6. Conclusiones.

En el marco de lo expuesto con relación a la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la resolución de alzada, que a su vez confirmó la R.D. N° 1441/13 de 13 de diciembre, emitida por la Administración Tributaria, no incurrió en vulneración del derecho del contribuyente a la compensación, al determinar que no corresponde la compensación de la deuda tributaria determinada por el periodo fiscal correspondiente a diciembre de 2010, con el crédito fiscal posterior, correspondiente al periodo fiscal julio de 2012, por el contrario los fallos realizaron una correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; conforme a la fundamentación amplia de la presente Resolución.

POR TANTO: La Sala Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 28, subsanada a fs. 34 interpuesta por Severino Hugo Quispe Nina en representación legal de la Empresa Constructora Mundial SRL., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 1700/2014 de 23 de diciembre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



33

**Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 18, interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2015 de 10 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento y contestación de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 26 a 28, la contestación a la demanda de fs. 52 a 58, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 80 a 81 y de fs. 103 a 104, respectivamente, los antecedentes del proceso, y,

CONSIDERANDO: De la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, denuncia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la resolución de recurso jerárquico AGIT-JR 1482/2015 de 10 agosto, no realizó una correcta interpretación y debida aplicación de la ley, respecto a la solicitud de nulidad de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, presentado a la gerencia regional de santa cruz de la aduana nacional por memorial presentado el 14 de julio y resuelto por proveído, el 9 de diciembre de 2014, con el cual habría sido notificado mediante cédula, el 6 de enero de 2015 con vicios que ameritan la nulidad de la actuación de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. El demandante refiere que por memorial presentado el 14 de julio de 2014 solicitó a la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional la nulidad de la notificación con el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0035/2008 de 16 de octubre de 2008 y con la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS-141/12 de 15 de octubre de 2012 porque no fue notificado personalmente. La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional por Proveído de 9 de diciembre de 2014, dispuso no ha lugar a la nulidad, dando por válida la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0035/08 de 16 de octubre de 2008 en tablero (en secretaria) el 22 de diciembre de 2010, otorgando 3 días para formular descargos por escrito y ofrecer pruebas, al amparo del art. 90 de la L. N° 2492 y la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS -141/12 de 15 de octubre de 2012 por Edictos de 08/01/2013 y 15/01/2013, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492. Este actuar según el demandante contravendría el art. 33 parág. I de la L. N° 2341 que obliga a la administración pública a notificar a los interesados en las formas previstas por los arts. 83-1, 84 y 85 de la L. N° 2492, sea de manera personal, por cédula o por edictos.

I.2.2. Sostiene que la forma de proceder de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional afectan sus derechos e intereses legítimos y el debido proceso, estando demostrado que la Gerencia Regional de Santa Cruz omitió la notificación personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0035/08 de 16 de octubre de 2008 y con la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS -141/12 de 15 de octubre de 2012, correspondía la nulidad de obrados hasta que se notifique en forma legal y no habiendo actuado de esa manera en la resolución del recurso de alzada y en la resolución del recurso jerárquico, se vulneró el sagrado derecho a la defensa y al principio de seguridad Jurídica previsto en el num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492, el principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492 y en los arts. 115, 117-I-II y 119 de la C.P.E., Las autoridades administrativas en instancia de alzada y jerárquico debieron resolver lo denunciando, es decir si se vulneró o no mides derechos y garantías por prelación constitucional en aplicación de los arts. 5 y 6 de la L. 2492 cita las SC-0136/2003-R y 1842/2003-R.

I.2.3. Sobre la nulidad y anulabilidad previsto en el art. 35-II y 36-

IV de la L. N° de procedimiento administrativo (L. N° 2341), refiere que éste Tribunal Supremo desarrolló línea jurisprudencial, en sentido que éstas sólo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley, sin embargo, la excepción a ésta regla, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, R. de la L. N° 2341, que dispone la revocación, la anulabilidad del acto

cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendida la indefensión como la falta de conocimiento del proceso seguido en su contra, desarrollado en la SC-No. 1357/2003 de 18 de septiembre.

I.2.4. Petitorio.

Concluye solicitando declarar probada la demanda, revocando totalmente la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1482/15 de 10 de agosto de 2015 y el recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0455/15 de 15 de mayo de 2015 y sin valor legal el proveído de 9 de diciembre de 2014, el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0035/08 de 16 de octubre de 2008 y resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS 141/12 de 15 de octubre de 2012, todo de conformidad al art. 781 del C.P.C.

I.3. Admisibilidad.

Por Decreto de 12 de octubre de 2015 de fs. 21, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, contesta negativamente los argumentos de la demanda, que la resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos incongruentes de la demanda, aduciendo que en alzada y en el jerárquico el sujeto pasivo, sostuvo la vulneración al derecho a petición, configuración del silencio administrativo y nulidad de notificación del proveído de 09 de diciembre de 2014 que respondió la solicitud de nulidad de notificación con el acta de intervención de 16 de octubre de 2008 y la resolución sancionatoria en contrabando porque no fue notificado personalmente. En cambio, en la demanda dice no hace mención al supuesto silencio administrativo y a la nulidad de la notificación con el proveído de 9 de diciembre de 2014 y pretende la nulidad de actos administrativos como del Acta de intervención y resolución sancionatoria en contrabando, que resulta incongruente con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT, conforme refiere el art. 198.I del Cód. Trib., que establece la forma que deben observar los recursos y la obligación que tiene el recurrente de fundamentar sus agravios y el art. 211-I que prevé la forma en que deben observar las resoluciones de alzada y jerárquico, es decir, deben circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes, conforme a las S-273-A de 15/11/2012 y la S-0228/2013 de 2 de julio.

Con relación a la notificación, arguye que por el principio de convalidación, toda nulidad de notificación, queda convalidada por el consentimiento, aún en el supuesto caso que falte un elemento, no corresponde la nulidad, cuando el acto aun siendo defectuoso fue consentido por el litigante, ya sea expresa o tácita, expresa cuando el agraviado refiere su falta de intención de reclamar y tácita se opera cuando el agraviado no formula reclamo alguno en la primera oportunidad, dejando precluir su derecho. En ese sentido, la notificación realizada al sujeto pasivo con el Proveído de 9 de diciembre de 2014, se efectuó por cédula conforme dispone el art. 85 de la L. N° 2492.

En cuanto al memorial de 14 de julio de 2014, sostiene que la administración aduanera se pronunció mediante Proveído de 8 de diciembre de 2014, que dispuso no ha lugar a la solicitud de nulidad de las notificaciones, notificado con el mismo el sujeto pasivo por cédula, el 6 de enero de 2015, de tal modo refiere que no se contravino el parágrafo I del art. 17 de la L. N° 2341, tampoco se configuró el silencio administrativo, enunciado por el sujeto pasivo en el recurso de alzada y mencionado por la Administración aduanera en la respuesta al recurso de alzada, toda vez que el pronunciamiento fue en cumplimiento al art. 211 del C.T.B., habiendo conocer que la notificación se efectuó dentro del procedimiento establecido en los arts. 83, parág. I, 3 y el 85 de la L. N° 2492, que cumplió su finalidad, de modo tal, que no vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, previstos en los arts. 116, parág. I, 117, parágs. I y II y 119 parág. I de la C.P.E.

Con esos argumentos solicita a éste tribunal, no se pronuncie respecto a la nulidad de las notificaciones del acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0035/2008 y la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-141/2012 que al no ser parte de la impugnación en alzada y jerárquico, no puede ser parte de la demanda y que los argumentos expuestos por el demandante han sido desvirtuados en observancia del principio de legalidad que refiere que nadie pueda ser sancionado, sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en el que se respetó los derechos y las garantías establecidas por ley, y en las SS.CC. N° 347/2012 de 22 de junio y 0776/2011-R de 20 de mayo, referidas al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

II.1. Petitorio.

Con esos argumentos solicita declarar Improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1482/2015 de 10 de agosto.

II.2. Apersonamiento y contestación del tercer interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada para el caso por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyra Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 26 a 28 como tercero interesado contestó señalando que la administración aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68 inc., 8 de la L. N° 2492 del Cód. Trib., que establece el derecho del sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al sujeto pasivo en tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en secretaria, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido en su caso. La incomparecencia, no impide la notificación.

Que en el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que en ningún momento se negó el derecho a la información, en el caso, se subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de Contrabando, previsto en el art. 181 del Cód. Trib., boliviano, sin embargo por efecto del art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFV's, sin aperturar la competencia del Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso, se dispuso la notificación con el acta de intervención, que dio inicio al proceso administrativo por contravención aduanera, no se restringió el acceso a la información y menos se

vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del Cód. Trib., por tanto no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

II.2.1. Petitorio.

Concluyen solicitando declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme la validez de la resolución de recurso jerárquico y la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-141/2012 de 15 de octubre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia despachante de aduana LOMALTA S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el acta de intervención N° GRSCZ-UFIZR-0035/2008 LOMALTA de 16 de octubre de 2008 contra José María Urzagasti Aguilera, Elizabeth Colombo Pacheco, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, Silver Heredia y José Pereira, aclarando que los tres últimos fueron implicados durante la investigación por José María Urzagasti, por la presunta comisión del ilícito de contrabando, denunciados ante el Ministerio Público.

Que en mérito a la resolución de rechazo de 17 de diciembre de 2009 del acta de intervención N° GRSCZ-UFIZR-0035/2008 emitida por el fiscal de materia, la administración aduanera, emitió el informe legal AN-ULEZR-IL-No 361/10 de 4 de octubre de 2010, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía contravencional aduanera.

En ese orden, el 15 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-141/2012, declarando probada la comisión de contrabando contravencional contra Elizabeth Colombo Pacheco, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, como (representante legal de la agencia despachante LOMALTA S.R.L.,) Silver Heredia, José Pereira, haciendo constar que no existe mercancía comisada, en aplicación a lo establecido en el art. 181-II del Cód. Trib., impuso la multa del 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-N° 35/2008, equivalente a \$us.14.253.-, y demás medidas dispuestas en la misma.

En conocimiento extraoficial de la notificación con los actos administrativos, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, el 14 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la nulidad de notificación respecto del acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0035/08 de 16 de octubre de 2008 y con la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS-141/12 de 15 de octubre de 2012, aduciendo que nunca habría sido notificado personalmente, contraviniendo la L. N° 2492.

En respuesta, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por Proveído de 9 de diciembre de 2014 determinó no ha lugar a la nulidad solicitada, porque procedió a la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0035/08 de 16 de octubre de 2008 (en secretaria) el 16/02/2011 en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-141/12 de 15/10/2012 fue notificado mediante Edictos el 08/01/2013 y el 15/01/2013 en el diario de circulación nacional el mundo, en aplicación del art. 86 de la L. 2492 CTB.

Por memorial de 23 de enero de 2015, subsanado el 9 de febrero, el Sujeto Pasivo Víctor Alberto Urzagasti Fuentes formuló recurso de alzada contra el mismo, resuelto por la autoridad regional de impugnación tributaria, por resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0455/15 de 15 de mayo de 2015, que confirmó el proveído de 9 de diciembre de 2014.

La resolución de recurso de alzada fue impugnada por el recurso jerárquico por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1482/15 de 10 de agosto de 2015 confirmó la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0455/15 de 15 de mayo de 2015, en consecuencia firme y subsistente el Proveído de 9 de diciembre de 2014.

Replica.- El demandante, en concreto se ratifica en que no fue notificado en forma personal con ningún actuado procesal administrativo, conforme al numeral 1 del art. 84 de la L. N° 2492 o 85, lo cual vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso y reitera la nulidad hasta el vicio más antiguo.

Duplica.- Con similares argumentos expuestos en la contestación responde a la réplica arguyendo que la demanda carece de congruencia con relación a los actos impugnados en sede administrativa y solicita declarar improbadamente la demanda.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 4 de julio de 2016 de fs. 105.

IV. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la resolución jerárquica no habría realizado una adecuada interpretación de la ley, respecto a la nulidad formulada por memorial presentado el 14 de julio de 2014 de la notificación en secretaria con el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0035/08 de 16 de octubre de 2008 y con la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-141/12 de 15 de octubre de 2012, no obstante la claridad de lo sustancial, la parte demandada refiere que tales hechos se constituirían en argumentos nuevos que no habrían sido observados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria en sede administrativa, como fue el silencio administrativo y el derecho a la petición, ante lo cual –dice- los actos administrativos no deben merecer pronunciamiento, argumento de defensa que no resulta cierto, pues el demandante al no haber sido notificado personalmente con los actos administrativos, demandó la nulidad de dicho actuado, que le causó indefensión y vulneró el debido proceso que pidió sean enmendados.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por mandato de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala contenciosa y contenciosa administrativa, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso-administrativo, que reviste las características del juicio ordinario de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad de los actos ejercidos por la

autoridad administrativa a tiempo de emitir la resolución jerárquica, aspecto éste que acredita haberse agotado la vía administrativa, como exige el art. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ.

En cuanto a la controversia expuesta, de los antecedentes descritos, los fundamentos de la demanda, la contestación y el apersonamiento del tercer interesado, se ingresa a realizar las siguientes consideraciones de orden legal:

V.1. Marco legal aplicable al caso.

El art. 68-6, 7 y 10 de la L. N° 2492 (CTB), especifican que constituyen derechos del sujeto pasivo el debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalden los indicios en su contra, a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en éste Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución, y a ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en la C.P.E., siendo que, dicho ordenamiento jurídico responde a una necesidad de cumplir lo establecido en las normas como una sociedad organizada, el art. 36 parág. II de la L. N° 2341, concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aplicables supletoriamente a materia tributaria por disposición expresa del art. 201 de la L. N° 3092, Título V del CTB, disponen: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimientos, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público".

El art. 83 (Medios de notificación).

I. Los actos y actuaciones de la administración tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda:

Personalmente

Por cédula

Por edicto

En secretaria

II. Es nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. Con excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, todas las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos de oficio o a pedido de parte. Siempre por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarias.

El art. 85 (notificación por cédula)

Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de vista a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.

Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad, formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito a los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

El art. 115 de la C.P.E. establece: "I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos". II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia, plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones". Por su parte el art. 117- "I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso".

Estas normas han sido desarrolladas ampliamente en la S.C. N° 2801/2010 que señala: "...El estado garantiza el debido al debido proceso y a la defensa; respecto al debido proceso, la amplia jurisprudencia constitucional, indica que es de aplicación inmediata, vinculante a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales. Además este derecho tiene dos connotaciones: la defensa de la que gozan las personas sometidas a un proceso con formalidades específicas, a través de una persona idónea que pueda patrocinarles y defenderles oportunamente y del mismo modo, respecto a quienes se les inicio un proceso en contra, permitiendo que tengan conocimiento y acceso a los actuados e impugnen los mismos en igualdad de condiciones, conforme al procedimiento preestablecido"; por ello, el derecho a la defensa, es inviolable por los particulares o autoridades que impidan o restrinjan su ejercicio.

VI.- Conclusiones del caso concreto.

En el marco legal expuesto, de los datos del proceso que tuvo origen en la inconsistencia de datos respecto a la declaración aduanera realizada por la agencia despachante de aduana LOMALTA S.R.L., investigación seguida contra el representante legal de la misma, José María Urzagasti Aguilera, durante el cual se incluyó a Víctor Alberto Urzagasti Fuentes a decir de José María Urzagasti, incurriendo presuntamente en la comisión del ilícito de contrabando, previsto en los incs. a), b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, denunciados ante el Ministerio Público. Este previa verificación de los hechos y la cuantía, emitió resolución de rechazo de la denuncia, disponiendo que el hecho se sustancie por contravención aduanera en la vía administrativa.

En ese antecedente, la administración aduanera por auto de 01 de octubre de 2010, cursante de fs. 336 de antecedentes administrativos (Anexo 2), ordenó el inicio del proceso administrativo, disponiendo que en aplicación del art. 90 de la 2492, se notifique a Víctor

Alberto Urzagasti Fuentes y otros con el acta de intervención GR-SCZ-UFIZR-0035/2008 de 16 de octubre de 2008, con la advertencia que presente descargos en el plazo de 3 días, computables de su legal notificación.

Lo dispuesto en el auto, se materializó por la procuradora de la unidad Legal de Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, que procedió a notificar en Secretaría de Gerencia al sujeto pasivo Víctor Alberto Urzagasti Fuentes con el acta de intervención GR-SCZ-UFIZR-0035/2008 de 10 de octubre de 2008 en fecha 16 de febrero de 2011 en tablero de gerencia, según consta de antecedentes administrativos a fs. 322 del anexo 2.

La diligencia de notificación practicada por la administración aduanera, no condice con la doctrina, que define a la notificación como el acto de hacer conocer a los que están participando de un proceso o procedimiento tributario, de las resoluciones emitidas por el órgano encargado de su sustanciación, también se puede hacer conocer las pretensiones de la otra parte, sobre la cual el otro sujeto debe responder lo que estime conveniente. Asimismo, podemos decir que es la acción y efecto de hacer saber a un litigante o parte interesada en un juicio, cualquiera que sea su índole o a sus representantes y defensores, una resolución judicial u otro acto de procedimiento. Así para el civilista couteure, es la constancia escrita puesta en los autos, de haberse hecho saber a los litigantes una resolución del juez u otro acto del procedimiento. (Manuel Osorio. diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Pág. 650)

Asimismo, los autores Camiragua Ch., José Ramón, en su libro "De las notificaciones" citando a Carnelutti, nos dice que la notificación comprende toda actividad dirigida a poner algo en conocimiento de alguien, por eso resulta que la notificación es el acto por el cual se pone en conocimiento de las partes o de los terceros una resolución y/o providencia judicial, para que dándose por impuesto o enterado de su tenor, estará al estado del litigio y pueda utilizar los recursos que contra las mismas sean legales. Entre las formas de notificación tenemos a la notificación personal y la notificación cedularía, las cuales para que surtan sus efectos y que dicho conocimiento se realice en forma válida, real y efectiva, es necesario que cumpla con su finalidad, que es dar a conocer a las partes o interesados de las resoluciones o providencias dictadas en los procesos, para que los litigantes queden en situación de poder ejercitar de manera oportuna y eficazmente sus derechos en la causa, ya que solo mediante la notificación, la actuación respectiva de la parte, llega a ser existente para la otra parte a la cual se notifica; y, en segundo lugar el acto debe cumplir con los requisitos y formalidades establecidas para cada forma de notificación, materializando así, el derecho de las partes a tomar conocimiento de dicho acto, para impugnarlo o asumir la reacción que más convenga a sus derechos e intereses, la inobservancia provoca indefensión en la parte cuando no se asegura que ésta tenga conocimiento efectivo del acto procesal, y por ende implicaría una vulneración al debido proceso, en su componente del derecho a la defensa. Ahora, si pese a la inobservancia de las formalidades legales la parte tiene conocimiento de la notificación, ésta surte sus efectos y es válida, lo cual consiste en que la parte se dé por notificada.

De lo anterior se tiene, que la notificación tiene por finalidad hacer conocer, saber e informar, si ello es así, en el caso en particular, de un acto administrativo a la parte que tiene derecho a saber, para en su caso asumir defensa o no, entonces, en el caso de análisis, nos preguntamos, la diligencia practicada por administración aduanera cumplió con esa cometido o propósito?, la respuesta a todas luces es no, porque el ahora demandante no conoció de lo dispuesto en el acta de intervención, del inicio del proceso administrativo por contravención aduanera, en consecuencia, correspondía practicar la notificación de acuerdo a lo establecido en el art. 84-I del C.T.B., en forma personal y cumpliendo el procedimiento establecido, máxime cuando desde la notificación se abre un periodo de prueba de tres días para que el contraventor formule sus descargos y ofrezca todas las pruebas con relación a la sindicación de contravención aduanera (art. 168 del C.T.B.), para luego en su caso, recién emitir la resolución sancionatoria.

Este razonamiento, tiene sustento en que desconocimiento de los actos administrativos, según la doctrina y la jurisprudencia constitucional, vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso, a decir de la S.C. N°-1701/2011-R de 21 de octubre, la notificación: "...es necesario que cumpla con su finalidad, que es dar a conocer a las partes o interesados de las resoluciones o providencias dictadas en los procesos, para que los litigantes queden en situación de poder ejercitar de manera oportuna y eficazmente sus derechos en la causa, ya que solo mediante la notificación, la actuación respectiva de la parte llega a ser existente para la otra parte o la cual se notifica; y en segundo lugar el acto debe cumplir con los requisitos y formalidades establecidas para cada forma de notificación, materializando así, el derecho de las partes a tomar conocimiento de dicho acto, para impugnarlo o asumir la reacción que más convenga a sus derechos e intereses, cuya inobservancia provocaría indefensión en la parte si no se asegura que ésta tenga conocimiento efecto del acto procesal, y por ende implicaría una vulneración al debido proceso, en su componente del derecho a la defensa". De esto se colige, que las normas constitucionales y legales buscan que el proceso se encuadre en el debido proceso, en el que se respete el derecho a la defensa que debe asumir el administrado, entendimiento que parecería contrario al precepto del "Cód. Trib., en el art. 90 (notificación en secretaria).

Los actos administrativos que no requieran notificación personal serán notificados en secretaria de la administración tributaria, para cuyo fin deberá asistir ante la instancia administrativa que sustancia el trámite, todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido. La diligencia de notificación se hará constar en el expediente correspondiente. La incomparecencia del interesado no impedirá que se practique la diligencia de notificación.

En el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa serán notificadas por este medio". De este precepto legal. se advierte que la notificación será en secretaria, solamente de aquellos actos que no requieran notificación personal, casos en el que se supondría que el sujeto pasivo conoce del proceso que se sigue en su contra, en tal sentido en cumplimiento de la misma norma, este acude a verificar el tablero de Secretaria todos los miércoles para ver si se notificó con algún actuado, pero si no conoce y la administración aduanera, no ha realizado las diligencias necesarias para dar con el domicilio del presunto autor, que conste en actuados, como sucedió en autos, entonces no es válida la notificación realizada en secretaria con el acta de intervención, por la sencilla razón que no existe constancia que la administración aduanera hubiese agotado los medios para dar con el domicilio del ahora demandante, máxime cuando de antecedentes se tiene que el denunciado Víctor Alberto Urzagasti fue incluido a decir de otra persona en la investigación realizada contra la Agencia Despachante Aduanera LOMALTA S.R.L., así consta en el Acta de Intervención, entonces no hubo flagrancia, sindicación directa, etc., de

donde se tiene que lo alegado por la AA que se cumplió con el debido proceso y que el acto se efectuó en el marco de la legalidad, que no vulneró el derecho a la defensa, interpretando y aplicando indebidamente el art. 90 del C.T.B. para establecer directamente la culpabilidad del sujeto pasivo, cuando de acuerdo a la interpretación sostenida por el Tribunal Constitucional, que en numerosos fallos estableció que éste artículo es contrario a la norma que dispone la citación personal y sus efectos de la misma, ante lo cual, por el principio de favorabilidad, debe aplicarse aquella que nos lleve a tener la certeza de que a través de la notificación el sujeto pasivo tuvo conocimiento, en este caso del acto administrativo, aspecto que en el caso de análisis no sucedió, lo cual sin lugar a dudas, vicia de nulidad el proceso administrativo, que corresponde ser enmendado por ésta Sala, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta que la Administración Aduanera proceda a notificar de manera personal al sujeto pasivo con el Acta de Intervención, cumpliendo con las formalidades de ley.

Por los fundamentos expuestos y la conclusión arribada, no corresponde pronunciamiento alguno sobre los demás actos, que al disponerse la nulidad hasta la notificación con el acta de intervención, no tienen efecto alguno.

Respecto al argumento de la AGIT de que no se demandó los actos administrativos; cabe señalar solamente en la vía de aclaración, evidentemente no fueron demandados los actos administrativos, sino la forma de notificación con esos actos administrativos, sobre los cuales la Administración Aduanera, ARIT y la AGIT no se pronunciaron, sino soslayaron la pretensión clara del sujeto pasivo con argumentos vanos, como sostener el silencio administrativo negativo como argumento en alzada, cuando solamente el sujeto pasivo mencionó, más no fue el fundamento de su pretensión, señalando claramente en su demanda que la administración tributaria se pronunció después de 5 meses para responder al memorial de solicitud de notificación, lo cual vulnera el principio constitucional que debe observar todo servidor público a los principios de una justicia pronta, oportuna y justa, de no ser así, se vulneran derechos y garantías del sujeto pasivo, desconociendo que en materia administrativa rige también el principio de verdad material, previsto en el 180-I de la Norma Fundamental por el que prevalece verdad material antes que lo formal, que en el caso fue el determinar si las notificación con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria en contrabando fue legal, tuvo conocimiento el sujeto pasivo del inicio del proceso administrativo instaurado en su contra o no, conforme se desarrolló en la presente resolución.

Finalmente, por los fundamentos expuestos, convalidar actos que no tienen base legal como pretende la administración aduanera, estaríamos ante un total abuso y arbitrio que desnaturaliza el estado social y democrático de derecho que rige en nuestro país, sería desconocer el procedimiento establecido por ley, lo cual está prohibido cualquiera sea el caso, porque el determinar la culpabilidad del administrado, sin previo proceso, es ilegal, porque para tener la certeza que éste cometió Contravención Aduanera, debe existir todo un proceso, en el cual, el administrado tenga la oportunidad y pueda asumir defensa, ofreciendo pruebas y haciendo uso de todos los medios legales que la constitución y la norma le confiere, al amparo de la presunción de inocencia, previsto en los arts. 115-I y II, el art. 116-I y 117-I y II de la C.P.E., situación que no sucedió en el caso de autos, que deben ser enmendadas a través de la nulidad de obrados hasta que la Administración Aduanera proceda a la notificación legal con el acta de intervención GR-SCZ-UFIZR-0035/08 de 16 de octubre de 2008, reencausando el proceso administrativo en el marco del debido proceso previsto en el art. 115, 116 y 117 de la C.P.E. y el art. 68 del Cód. Trib., de Bolivia.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa., Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 a 781 del C.P.C., en concordancia con el art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 18, interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGI-RJ 1482/2015 de 10 de agosto, la resolución de recurso de alzada ARITY-SCZ/RA 0455/2015, el proveído de 9 de diciembre de 2014, disponiendo que la Administración Aduanera Regional Santa Cruz, notifique al sujeto pasivo con el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0035/2008 conforme a ley, debiendo quedar diligencia sentada con todas la formalidades que la ley.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



34

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1372/2015 de 3 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 23 a 25, la contestación a la demanda de fs. 55 a 61, el memorial de réplica de fs. 81-A y 81-B vta., el decreto que da por renunciado el derecho a la réplica; los antecedentes del proceso y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, se apersonó por memorial de fs. 11 a 15 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., aplicable por determinación del art. 74-2 de la L. N° 2492 interpone demanda contenciosa administrativa contra la resolución AGIT-RJ 1372/2015 de 3 de agosto.

Expresó que presentó nulidad de notificación, respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0062/2008 de 12 de diciembre y la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS 152/2012 de 26 de diciembre, ante la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Que la Gerencia Regional Santa Cruz, no emitió pronunciamiento alguno dentro del plazo del art. 17.II de la L. N° 2341 que regularía el plazo de 6 meses, transcurrido el mismo podrá considerarse que fue desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que el demandante interpuso el recurso de alzada, y fue resuelto mediante resolución ARIT-CSZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive rechazar el recurso de alzada interpuesto.

Que el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, con el argumento que la gerencia regional a momento de responder el recurso habría reconocido que dio respuesta a la nulidad de notificación, quien manifestó en su respuesta que el acta de intervención se notificó en tablero, sin mencionar el día el mes y el año, y, a quienes se habría notificado, en referencia a la resolución sancionatoria, la gerencia regional, habría afirmado que fue notificado al representante de la ADA LOMALTA SRL y respecto a su persona se hubiere notificado mediante edicto, omitiendo dar cumplimiento a lo establecido en el art. 83-3 y 84 de la L. N° 2492.

Refiere, que no hubo ninguna diligencia de notificación personal con ningún acto administrativo emitido por la gerencia regional, (acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando), no existiría avisos de visita, representación para concluir en una cedula y/o procedimiento que diere lugar a la notificación por edicto. Este aspecto no fue tomado en cuenta por ARIT, tampoco por AGIT esta última se habría limitado a confirmar la resolución anterior, sin realizar una correcta interpretación y debida aplicación de la ley.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de la relación de los antecedentes en fase administrativa, como fundamentos de su demanda, manifestó:

a) Que la resolución de AGIT-RJ 1372/2015 de 3 de agosto, no considero la falta de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando que afectarían sus derechos, vulnerando principios, el debido proceso y a la defensa, que fue confirmada por la gerencia regional que contraviene el art. 33 parág. I de la L. N° 2341.

b) Indica que no existió actos que precedieron a la notificación mediante edicto, privándole su derecho a defensa protegido por el art. 68-6 de la L. N° 2492.

c) Que por el principio de prelación normativa establecido en el art. 5 de la L. N° 2492, el de alzada y el jerárquico debieron aplicar y resolver de conformidad al art. 33-c) de la L. N° 2341, tomando en cuenta el principio de legalidad de conformidad al art. 6 de la L. N° 2492.

d) Que ante la omisión de la notificación personal con los actuados referidos, por la gerencia regional, correspondería la nulidad de obrados hasta que se le notifique con dichos actuados, que la resolución de alzada y el jerárquico al no haber obrado de esta forma vulneraron su derecho a la defensa, al debido proceso, establecido en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Apoya, sus argumentos citando sentencias constitucionales entre ellas la 0136/2003-R de 6 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre, referentes a las formalidades del proceso que garantizan la defensa oportuna, la igualdad de condiciones, para conocer los fundamentos por los que se lo juzga y asumir defensa material y oportuna.

Que las SS.CC. N° 1234/2000-R de 21 de diciembre; 128/2001-R; 378/2000-R, sostendrían que al no haberse respetado el derecho al debido proceso, se lesiona la seguridad jurídica, la S.C. N° 0887/2005-R de 29 de junio, establecería la garantía objetiva de aplicación de la norma.

Que el Tribunal Supremo desarrollo línea jurisprudencial en relación a la nulidad y anulabilidad establecidas en los arts. 35. II y el 36.VI de la L. Pdto. Adm., en sentido que solo podrán ser invocados mediante la interposición; y la excepción a la regla se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, R. la Ley de Procedimiento Administrativo, cuando el vicio ocasione indefensión o lesione el interés público. Cita las SSCC N° 1357/2003-R de 18 de septiembre; 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre, que establecieron el desarrollo respecto a la indefensión.

I.3. Petitorio.

Concluye, solicitando se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1372/2015 de 3 de agosto, por consiguiente también la resolución de recuso de alzada ARIT-SCZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo, y por ende nula y sin valor legal tanto el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0062/2008 de 12 de diciembre, y la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS 152/2012 de 26 de diciembre.

I.4. Admisibilidad.

Por decreto de 27 de octubre de 2015 de fs. 18, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, contesta negativamente los argumentos de la demanda, que la resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos incongruentes de la demanda.

Señala, que los fundamentos del recurso de alzada del sujeto pasivo fueron el silencio administrativo negativo, que la gerencia regional no dio respuesta a su memorial de 14 de julio de 2014, al no habersele notificado nunca con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, transgrediendo su derecho a la defensa, vulnerándose su derecho a petición, solicitando la nulidad de obrados.

Que en su recurso jerárquico el administrado, manifestó que ante la nulidad de notificación, la administración aduanera no emitió pronunciamiento dentro los 6 meses, sin embargo; se consideró, como desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que los argumentos en su recurso de alzada y Jerárquico, los agravios expuestos fueron el silencio administrativo negativo, y, no los actos administrativos en si del acta de intervención y resolución en contrabando. Empero; su demanda contenciosa todos sus argumentos versarían sobre la notificación de los citados actos administrativos, sin hacer mención al silencio administrativo, por lo mismo las pretensiones expuestas en su demanda serian incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la autoridad tributaria.

Cita, los principios de convalidación apoyando sus argumentos en doctrinarios entre ellos, Palacios, Podetty, Coture. Menciona que por el principio de congruencia debe de existir correspondencia entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de alzada o el recurso jerárquico y lo resuelto en los citados de conformidad a los arts. 198-I, 211-I del CTB, de conformidad a la Sentencia N° 273A de 15/11/2012 de Sala Plena.

Que lo que pretendería impugnar el demandante, se constituiría en un nuevo argumento que no fue observado ante la AIT, en la actualidad no puede pretender subsanar errores o negligencias con su demanda, siendo que los arts. 139-b) y 144 del C.T.B., y los arts. 198-e), y 211-I) de la L. N° 3092. Quien considere lesionado sus derechos con la resolución de alzada debe de interponer de manera fundamentada su agravio con claridad y precisión para que la AGIT pueda conocer y resolver en base a los fundamentos en observancia a los principios de congruencia, convalidación y preclusión que el Tribunal Supremo de Justicia a través de Sala Plena en Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio, regulo al respecto.

Que no fue revisado y analizado por la instancia jerárquica, menos planteado por la parte demandante.

Que el demandante jamás impugno los actos administrativos que hoy observa.

Que el objeto de impugnación de su recurso de alzada, fue el silencio administrativo negativo por la falta de respuesta al memorial por parte de la gerencia regional, en mérito al cual la autoridad regional emitió la resolución de 11 de mayo de 2015, por la que determino la anulación con la reposición hasta el vicio más antiguo.

Que del análisis de los recursos interpuestos tanto de alzada y como el jerárquico, el argumento fue el silencio administrativo, sin embargo; no sería un acto recurrible impugnable de conformidad al art. 143 del C.T.B., tampoco estaría señalado en el art. 4 de la L. N° 3092.

En referencia al debido proceso, cita las SS.CC. N° 0347/2012 de 22 de junio, 0531/2011-R de 25 de abril entre otras, indicando que no fueron vulnerados por esa instancia jerárquica.

Que la nulidad de obrados por falta de notificación no fue un elemento de impugnación y la resolución jerárquica, al que dio respuesta, indicando que es imprescindible contra con un acto físico para la impugnación, por lo que estaría imposibilitada de emitir pronunciamiento alguno sobre los vicios denunciados máxime, si la instancia de alzada no fallo respecto de la nulidad.

Que la AGIT resolvió obrando en estricta observancia al principio de legalidad como elemento del debido proceso cita las SC N° 0275/2010 de 7 de junio; 0919/2006-R de 18 de septiembre; 0062/2002 de 31 de julio; 0776/2011-R de 20 de mayo; 0160/2010-R de 17 de mayo; referente al principio de legalidad, defensa, debido proceso. Y las salvedades por actos voluntarios propios del imputado. Refrendados por las SS.CC. Nos. 249/2005-R de 21 de marzo; 259/2005 de 23 de marzo; 1534/2003-R de 30 de octubre.

Indica, que no se produjo indefensión en virtud de que el demandante conoció todas las actuaciones que se siguieron en su contra, actuó y respondió a las mismas, en igualdad de condiciones, interponiendo los recursos jerárquicos y el de alzada, el cual desvirtuaría su afectación de su derecho a la defensa, menciona, que otro aspecto contradictorio, es la petición de los argumentos de la demanda busca la nulidad de notificaciones y el petitum de la demanda es nulidad de los actos administrativos. Por lo mismo la autoridad de impugnación tributaria no vulnera derechos y garantías que reclama el sujeto pasivo al no haber demostrado una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la lesión causada al derecho o garantía. Cita las SS.CC. N° 0365/2005-R AC 0056/2010-RCA y A.C. N° 0212/2012-RCA; S.C. N° 2010/2012 de 12 de octubre, referente a las notificaciones presentadas en secretaria de la administración tributaria.

Que habría realizado afirmaciones generales y no precisas sin exponer razonamientos jurídicos no pudiéndose suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

Arguye, que el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3 entre ellas la STG-RJ/0124/2007. También cita AA.SS. Nos. 0228/13 de 02 de julio; 510/2013 de 27 de noviembre; las SS.CC. N° 0468/2012 de 4 de julio, 0149/2014-S1 de 5 de diciembre; 0287/2003-R de 11 de marzo, respecto del principio de congruencia e igualdad entre partes, de fundamentar con argumentos apropiados, no de manera general, sino, precisa y respecto del contenido del art. 90 del C.T.B., la falta de acreditación del acto supuestamente lesiva mediante documento que probara su existencia y respecto de la indefensión.

II. Pettitorio.

Con esos argumentos solicita declarar improbada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1372/2015 de 3 de agosto.

III. De los argumentos del tercero interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada para el caso por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyra Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 23 a 25 como tercero interesado, responden respecto de la nulidad de notificaciones; sobre la falta de actuados que preceden la notificación por edictos; sobre la impugnación del silencio administrativo; y, sobre la vulneración del debido proceso.

Señalan que la administración aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68.8) de la L. N° 2492 del C.T.B., que establece el derecho del Sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al sujeto pasivo en tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en Secretaría, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido en su caso. La incomparecencia, no impide la notificación.

Que en el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que, en ningún momento se negó el derecho a la información, en el caso, se subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de Contrabando, previsto en el art. 181 del C.T.B.; sin embargo, por efecto del art. 56 de la Ley Financiera de la Gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFV's, sin aperturar la competencia del Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso, se dispuso la notificación con el Acta de Intervención, que dio inicio al proceso administrativo por contravención aduanera, no se restringió el acceso a la información y menos se vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del C.T.B., por tanto no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

III.1. Pettitorio.

Concluyen, solicitando declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme la validez de la resolución de recurso jerárquico y la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS- 152/2012 de 26 de diciembre.

IV. De la competencia de este tribunal.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere recurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la disposición final tercera de la L. N° 439 (Cód. Proc. Civ.), que señala: "De conformidad a lo previsto por la disposición transitoria décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre procesos: contencioso y resultante de los contratos, negociaciones y concesiones del poder ejecutivo y contencioso administrativo a que dieron lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente

las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia Despachante de Aduana LOMALTA S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el acta de intervención N° GRSCZ-UFIZR-0062/2008 LOMALTA-C-11886 el 12 de diciembre de 2008 contra Víctor Alberto Urzagasti, entre otros, aclarando que los tres últimos fueron implicados durante la investigación por José María Urzagasti, por la presunta comisión del ilícito de contrabando, denunciados ante el Ministerio Público.

Que en mérito a la Resolución de Rechazo de 17 de diciembre de 2009 del acta de intervención N° GRSCZ-UFIZR-0062/2008 emitida por el Fiscal de Materia, la administración aduanera, emitió el informe legal AN-ULEZR-IL- No 348/10 de 4 de octubre de 2010, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía contravencional aduanera.

En ese orden, el 26 de diciembre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la resolución sancionatoria en contrabando AN- ULEZR-RS-152/2012, declarando probada la comisión de contrabando contravencional contra Charly Joel Alarcón Cruz, Víctor Alberto Urzagasti, José María Urzagasti Aguilera, como (Representante legal de la Agencia Despachante LOMALTA S.R.L.) Silver Heredia, José Pereira, haciendo constar que no existe mercancía comisada, en aplicación a lo establecido en el art. 181.II del Cód. Trib., impuso la multa del 100% del valor de la mercancía descrito en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-N° 62/2008, equivalente a \$us. 31.080.-, y demás medidas dispuestas en la misma.

En conocimiento extraoficial a decir de Víctor Alberto Urzagasti Fuentes de los actos administrativos en su contra, el 14 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la nulidad de notificación respecto del acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0062/2008 de 12 de diciembre y la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS-152/2012 de 26 de diciembre, bajo el fundamento que nunca habría sido notificado personalmente, contraviniendo la L. N° 2492.

En respuesta, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por Proveído de 25 de febrero de 2015 determinó no ha lugar a la nulidad solicitada, porque procedió a la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0062/2008 de 12 de diciembre (en Secretaria) el 16/02/2011 en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 y con la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-152/2012 de 26 de diciembre, fue notificado mediante edictos el 31/12/2012, 8/01/2013 y el 15/01/2013 en el diario de circulación nacional el mundo, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492 C.T.B.

Por memorial de 2 de febrero de 2015, subsanado la misma fecha, formuló recurso de alzada contra el mismo, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por resolución del recurso de alzada ARIT- SCZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo, anula hasta el vicio más antiguo hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive rechazó el recurso de alzada.

La resolución de recurso de alzada fue impugnada mediante recurso jerárquico por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, siendo resuelta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1372/2015 de 3 de agosto, confirmando la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo, en consecuencia se anulan obrados con la reposición hasta el vicio más antiguo, hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive debiendo la ARIT Santa Cruz rechazar el recurso de alzada.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 4 de julio de 2016 de fs. 93.

V. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

1) La administración aduanera habría llevado adelante un proceso sumario contravencional en total vulneración a sus derechos, habiéndose emitido la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS 152/12 de 26 de diciembre de 2012 y acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0062/08 de 12 de diciembre de 2008, actuados con los que nunca fue notificado en forma personal y por lo tanto son nulos, por contravenir disposiciones establecidas en el C.T.B. en sus arts. 83-1 y 84, vulnerando su legítimo derecho a la defensa y principio del debido proceso tutelados por la C.P.E.

2) Que el demandante presentó la solicitud de nulidad de notificación, sin embargo, la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341, habiendo entonces considerado desestimada su solicitud por silencio administrativo, razón por la que interpuso recurso de alzada cuya resolución ARIT-SCZ/RA 0410/15 de 11 de mayo de 2015 anula obrados de la fase recursiva e incluso rechaza la interposición del recurso.

En mérito al fallo, el demandante interpuso recurso jerárquico, resolviendo la autoridad de impugnación tributaria, mediante resolución AGIT-RJ 1372/2015 de 03 de agosto, confirmar la resolución de recurso de alzada.

3) Durante todo el procedimiento se transgredió el principio fundamental al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento, siendo que su derecho a la defensa debió haber sido con acceso a los actuados, en igualdad de condiciones.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.1. En referencia falta de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando.

Al respecto se tiene que, la autoridad Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por auto de 1 de octubre de 2010, ante la resolución de rechazo del fiscal, dentro de las investigaciones iniciadas a través de la tal intervención, dispone el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando, ordena el inicio del proceso administrativo, dictamina la notificación entre otros a Urzagasti Víctor Alberto, con el acta de intervención y su decreto, para que en plazo de 3 días a partir de su notificación, formule por escrito sus descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho como se evidencia a fs. 257 del anexo 2.

Por diligencia de notificación en tablero de fecha 16 de febrero del 2011, la Gerencia regional Santa Cruz, notificó en tablero a Víctor A. Urzagasti entre otros sujetos pasivos, con el acta de intervención y su proveído, del que se observa como testigo de actuación a Justo Mamani Riveros, signada en la parte final de la actuación, empero; en su rúbrica simplemente lleva la leyenda testigo de actuación CI 5985814 L, aspecto que le quita su validez al no identificar si se trata de la misma persona, más aun tratándose de un acto tan importante trascendencia, porque otorga plazo para que este derecho, formule descargos y las pruebas para asumir defensa, dentro de la sustanciación de un debido proceso en igualdad de condiciones.

Asimismo, tampoco se consignó el segundo apellido en el proveído y en la diligencia de notificación del sujeto pasivo, por lo mismo, no existe individualización, careciendo de defectos formales para su validez, como se evidencia a fs. 247 y 257 del anexo referido, aspecto que vulnera el art. 83-II del C.T.B., al no ajustarse a las formas del que deben de estar revestidas para su validez.

Que de fs. 225 a 228 del mismo anexo, cursa la resolución sancionatoria en contrabando de 26 de diciembre de 2012, por el que la Gerencia regional Santa Cruz resuelve declarar probada la comisión de contrabando contravencional, contra varios sujetos pasivos, entre otros, a Víctor Alberto Urzagasti, resolución que indica tomando en cuenta que no existe mercancía comisada en aplicación del art. 181-II del C.T.B., impone la sanción de 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención equivalente a \$us 31.080, dispone que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema.

Por otro lado establece que en coordinación con el control operativo aduanero, policía y fuerzas armadas, dispone la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, pone en conocimiento a la unidad de servicios al operador de la Aduana Nacional para efectos de control y seguimiento relacionados con el ejercicio de actividad de la Agencia despachante de la aduana LOMALTA SRL., instruye la ejecución tributaria, otorga al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario conforme se evidencia de fs. 225 a 228 del anexo 2.

Este acto por su contenido al imponer la sanción de 100%; al disponer que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema; estableciendo que en coordinación con el control operativo aduanero, policía y fuerzas armadas disponiendo la captura del vehículo; instruyendo la ejecución tributaria, y; otorgando al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario, conlleva trascendencia vital por los derechos que dispone, por lo mismo la comunicación debe de estar revestida de todas las formalidades legales para su validez, inclusive interpretando las normas infra constitucionales desde y conforme a la constitución y al bloque de constitucionalidad que es la esencia del estado de derecho constitucional que tomo forma el estado Boliviano.

De la revisión de obrados se tiene que el 31 diciembre 2012, 8 de enero de 2013 y 15 de enero de 2013, se procedió a notificar mediante edictos en el periódico El Mundo, empero; no se consigna el apellido materno del sujeto pasivo, en la resolución sancionatoria en contrabando, así como en los edictos, por lo mismo no se encuentra individualizado, por lo que carece de requisitos formales para su validez. Asimismo, no existe avisos de visita, representación para concluir en una notificación mediante cédula, o procedimiento alguno que dieren lugar a la notificación mediante edicto, recayendo en el incumplimiento de los requisitos que otorgan su validez a la diligencia que exige el art. 85 del C.T.B.; la C.P.E., y las normas del bloque de constitucionalidad.

Que el debido proceso es un derecho-garantía-principio, está establecido y consagrado en la C.P.E., en su art. 115-II, que determina: "el estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", la ley Fundamental tiene una aplicación preferencial a las demás normas, de conformidad al art. 410-II, al disponer: "La constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", de esta manera, el art. 117-I establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...", bajo estos preceptos la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 5 de junio, refirió: "el alcance del debido proceso garantizado por la Constitución Política del Estado, señalando que: '...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea.'" En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional al no haberse otorgado dichos parámetros.

Ahora bien, la importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo, no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, respetando los principios procesales de publicidad, inmediatez; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, entre otros, derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna incluso en sede administrativa, estos mandatos de optimización constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes, sin embargo, en el caso en análisis no se tomó medidas para garantizar la igualdad del sujeto pasivo.

El debido proceso es el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomode a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser

escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, exegesis a la que se encuentran obligados los jueces como garantes efectivos de materializar el debido proceso al tratarse de un derecho humano, es un fin y función del Estado.

Se entiende que, el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica, con este entendimiento uno de los parámetros principales para un debido proceso es la defensa, y el conocimiento del sujeto pasivo del inicio de un proceso en su contra, en este caso, el conocimiento del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, por parte del hoy demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes; no puede presumirse que el asumió defensa, por el contenido y magnitud, relevancia que implican dichos actos, para considerarse que estuvo en igualdad de condiciones presentando sus descargos; la administración aduanera en el marco de sus competencias tenía la obligación de que los actos y las diligencias cuenten con la individualización y estén revestidos de los requisitos para su validez, no es lógico, menos razonable que el mismo Estado instrumente sus actos en contrasentido de sus funciones y fin.

En ese sentido, la S.C. N° 0281/2010-R de 7 de junio, ha complementado el entendimiento, al establecer: 'Como se puede advertir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece claramente que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente...'. Razonamiento que a su vez fue reiterado en la S.C.P. N° 0169/2012 de 14 de mayo, por lo mismo el debido proceso debe de sustanciarse no solo en su faceta vertical, sino al contrario en su faceta horizontal en todo proceso, incluso en área administrativa, garantizando su sustanciación, interpretando la ley desde y conforme a la constitución y las normas del bloque de constitucionalidad, en cumplimiento de las obligaciones internacionales que el Estado asumió ante la comunidad internacional, garantizando a través de sus jueces e instancias administrativas su cumplimiento.

Asimismo la S.C. N° 0981/2010-R de 17 de agosto, con relación a su triple dimensión y a los elementos que lo integran en consonancia con los tratados internacionales ha señalado: 'En el ámbito normativo, el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión, pues por una parte, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica art. 8 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos art. 14, que conforme al art. 410.II de la C.P.E., vigente forman parte del bloque de constitucionalidad, y también se establece como un derecho en el art. 115.II; por otra, al mismo tiempo en el ámbito constitucional, se le reconoce como derecho fundamental y como garantía jurisdiccional: configuración jurídica contemplada por el art. 16 de la C.P.E., abrog, que se ha mantenido y precisado en el art. 117-I de la C.P.E., que dispone: 'Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso'; en ese sentido, se vulnera la garantía-principio derecho del sujeto pasivo.

De lo que se infiere que, la notificación en tablero con el acta de intervención y su proveído carece de requisitos para su validez, y ante la inexistencia individualización del sujeto pasivo, del testigo de actuación, en razón a su contenido, alcance y determinación del acto, no puede soslayarse como perfectible, aspecto que debieron ser observados por la autoridad regional y las instancias de la AIT.

Que ante la inexistencia de avisos de visita, y la representación, para concluir en una notificación por cedula y/o procedimiento alguno que diere lugar a la notificación por edicto con la resolución sancionatoria en contrabando, dicha diligencia no puede ser considerada válida dentro de un estado de derecho que tiene como fin y función a través de sus jueces e instancias administrativas la materialización del derecho sustancial que resulta ser el fin en sí mismo; que el derecho adjetivo constituye un medio para alcanzar el primero, consagrando la esencia del estado constitucional de derecho, dando cumplimiento a su función de garante efectivo, incluso bajo la sanción de activarse la acción de repetición por los daños causados a los responsables.

Por lo que la acusación realizada por el demandante resulta evidente, la autoridad regional y las instancias de la AIT, no obraron de forma correcta, y las notificaciones realizadas carecen de validez por los fundamentos expuestos.

VI.1.2. Respecto a que la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido, habiéndose entonces considerado desestimada su solicitud por Silencio Administrativo, razón por la que interpuso los recursos respectivos que fueron rechazados.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 7 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria de Contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la Entidad Aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo art. en su parág. III, entendiendo que su solicitud fue desestimada por "silencio administrativo negativo", interpuso recurso de Alzada, que luego de ser admitido, motivó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo cursante de fs. 31 a 36 del Anexo 1, por la que resolvió anular obrados hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que "el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación", conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló Recurso Jerárquico, bajo los mismos fundamentos, agregando que, la autoridad aduanera, al tiempo de responder al recurso interpuesto, aclaró que se dio respuesta al memorial por el que se suscitó el incidente de nulidad de notificación, por medio de su respectivo proveído; lo que llevó a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la Resolución del Recurso Jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que, ninguna de las dos autoridades administrativas de Impugnación Tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en Alzada, lo que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era “el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo”, debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del recurso de alzada, confirmado en instancia Jerárquica, es precisamente la ausencia de una resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143, de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado en la S.C. N° 0149/2014-S1 de 5 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la resolución jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la resolución de alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del Estado boliviano, comprendida en el art. 17.I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como “La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes” (S.C. N° 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expresos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero; debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio, ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley de Procedimiento Administrativo, refiere en su contenido lo siguiente: “Transcurrido el plazo previsto sin que la administración pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional”; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la Administración Pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la administración tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8-III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del Derecho Administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y, por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio “pro actione”, que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione,

etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresividad, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la autoridad de impugnación tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar, lo que evidentemente no se puede permitir en un estado constitucional de derecho, siendo contrario a su función y fin del estado y a la convención, por lo mismo carece de eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimativa de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnabile, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la administración tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo, si hubo respuesta, fue luego de que se configuro el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de Alzada y Jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, dispone: "...el recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones Determinativas; 2. las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...". Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: "...Además de lo dispuesto por el art. 143 de código tributario boliviano, el recurso de alzada ante la superintendencia tributaria será admisible también contra: acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria".

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la Ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la Ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4.g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante en fecha 14 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al acta de intervención, y resolución sancionatoria de contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el Recurso de Alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto, dentro de un estado unitario social de derecho plurinacional y comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarian los cimientos propios del estado constitucional social y democrático de derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entro en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe de efectuarse desde y conforme a la constitución y al bloque de constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las AIT.

VI.1.3. Con referencia a la violación al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien a momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de Derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la Ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 8 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de implicarlo, como ejemplo se cita el caso trabajadores cesados del congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24.11.2006. Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas) Sentencia del 26.9.2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias Regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del C.T.B.

Que, al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del C.T.B., en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del C.T.B., aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante.

Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el recurso de alzada, que no fue considerado por los de instancia.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1372/2015 de 3 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 152/2012 de 26 de diciembre y la providencia de 22 de diciembre del 2014; en su mérito, se anula hasta la notificación con el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0062/2008 de 12 de diciembre; para que la Administración Aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la C.P.E., y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



35

Club The Strongest c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 86 a 91 vta., interpuesta por el Club The Strongest, impugnando la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 72 a 84), la respuesta enviada vía fax de fs. 98 a 115 y en original de fs. 121 a 129, el memorial del tercero interesado de fs. 134 a 138, la réplica enviado vía fax de fs. 175 a 180 y presentado en físico de fs. 184 a 186 vta., la dúplica de fs. 190 a 192 vta.; los antecedentes procesales y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Club The Strongest, representado por Federico Martín Villegas Ergueta, interpuso demanda contenciosa administrativa impugnando la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la AGIT, fundamentando su acción, en síntesis, en los siguientes términos:

Después de hacer una relación de antecedentes y referir parte de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre, señala que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), interpuso recurso jerárquico, que ameritó la Resolución AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, que revoco la resolución del recurso de alzada, haciendo referencia a una parte de la resolución ahora impugnada, argumentando el Club The Strongest que la AGIT emitió una resolución en contra de los arts. 59, 60 y 108 del Cód. Trib., afectando a su entidad, motivo por el que presentaron su demanda contenciosa administrativa.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Haciendo alusión a los arts. 59, 60 y 108 de la L. N° 2492, señala que las declaraciones juradas presentadas por el Club The Strongest y no pagadas prescribieron, señalando el siguiente N° de Orden de las DD.JJ., impuesto, periodo y finalización de la prescripción: a) N° 4683171, impuesto 200, periodo 4/2009 y finalización de prescripción: 23/05/2013; b) N° 9666315, impuesto 200, periodo 5/2009 y finalización de prescripción: 23/06/2013; c) N° 10202808, impuesto 200, periodo 6/2009 y finalización de prescripción: 23/07/2013; d) N° 10529213, impuesto 200, periodo 8/2009 y finalización de prescripción:

23/09/2013; e) N° 6023371, impuesto 400, periodo 1/2008 y finalización de prescripción: 23/02/2012; f) N° 7086629, Impuesto 400, periodo 4/2009 y finalización de prescripción: 23/05/2013; g) N° 9540091, impuesto 400, periodo 5/2009 y finalización de prescripción: 23/06/2013; h) N° 10190549, impuesto 400, periodo 6/2009 y finalización de prescripción: 23/07/2013; e, i) N° 10525008, Impuesto 400, periodo 8/2009 y finalización de prescripción: 23/09/2013.

Asimismo refiere indebida aplicación del art. 4 del D.S. N° 27874, indicado que esta disposición legal refiere a la "ejecutabilidad" de los títulos y no al "inicio del cómputo de la prescripción".

Argumenta que el art. 60 de la L. N° 2492 señala que el término de la prescripción se computa desde la notificación de los títulos de ejecución tributaria; y, que conforme al art. 108, del que no especifica el cuerpo de disposiciones legales, la declaración jurada es el título de ejecución tributaria, debiendo relievase que el contribuyente, al ser el que presenta la declaración jurada, en ese mismo acto está manifestando conocimiento de su deuda y en consecuencia operándose la notificación tácita a momento de presentar su declaración jurada, que según el contribuyente, es concordante con el art. 94 del "C.T.B.", disposición legal que contradice el criterio de la autoridad demandada "respecto a que el proveído de inicio de ejecución tributaria es el título de ejecución tributaria y no así la "declaración jurada" (fs. 90) refiere que la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria "de 17 de febrero de 2014", se produjo después de concluido el término de ejecución tributaria, no puede presumirse que al momento de su presentación, se produce una tácita notificación, para luego cuestionar de qué pasaría si se produce una rectificación y si ésta, sería otra notificación tácita.

Arguye que en la resolución ahora impugnada, señaló que el proveído de ejecución tributaria que incluye los títulos de ejecución tributaria, haciendo referencia también a las declaraciones juradas entre paréntesis, detalla el formulario, periodo, impuesto y el importe de la deuda, dando inicio con la notificación a la ejecución tributaria, haciendo alusión al art. 4 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, por lo que la ejecución de las declaraciones juradas constituidas en título de ejecución tributaria, se da la notificación del PIET, dando inicio a la ejecución tributaria.

Refiere que en el presente caso, se tratan de declaraciones juradas del IT Form. 400 por los periodos fiscales de enero 2008; abril, mayo, junio y agosto 2009; y, del IVA, Form. 200, por los periodos fiscales abril, mayo, junio y agosto 2009, que no fueron pagados; y, que en términos del art. 94 de la L. N° 2492, se reflejan en autodeterminaciones de deuda tributaria efectuada por el sujeto pasivo ante la

administración tributaria, cuya ejecución tributaria se inicia sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, que se constituye en título de ejecución tributaria, suficiente para iniciar la etapa de ejecución ante el no pago o pago parcial de la deuda declarada.

Indica que el demandante habría referido que la AGIT "violó" los arts. 60-II y 59-4 de la L. N° 2492 y que "aplicó indebidamente" el art. 4 del D.S. N° 27874; al respecto, la autoridad demandada, señala que la supuesta vulneración de esa normativa jurídico legal, fue desvirtuado por completo cuando sustentó que si el sujeto pasivo determina la deuda tributaria mediante la presentación de una declaración jurada que no es pagada o con pago parcial, surge el procedimiento de ejecución tributaria a efecto de cobrar el impuesto que fue autodeterminado por él mismo; y, que se inicia con la notificación del proveído de ejecución tributaria.

También señala que, en cuanto a los puntos denunciados por el demandante, respecto a que se "violó": el derecho y garantía del debido proceso (Valoración objetiva de la ley) establecido por el art. 115 de la C.P.E., al no haber dado a la normativa aplicable (arts. 59 y 60 de la L. N° 2492), la debida aplicación e interpretación; al debido proceso, art. 115 de la C.P.E., al considerar que el "Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria" es un "título de ejecución tributaria", pese a que ese documento no está en la lista del art. 108 de la L. N° 2492; al debido proceso, (valoración objetiva de la ley) establecidos en el art. 11 de la C.P.E., al haber aplicado indebidamente el art. 4 del D.S. N° 24874, a situación no normada por ésta; y, el art. 119 de la C.P.E., derecho a la igualdad al haber emitido una resolución manifiestamente parcializada a favor de la "Administración"; al respecto, la autoridad demandada señala que el demandante debe acreditar de qué manera supuestamente habrían sido lesionados derechos y que debe hacer una relación y nexo de causalidad entre los hechos el derecho conculcado, haciendo alusión al A.C. N° 0099/2012 RCA de 6 de julio, y mencionando a la S.C. N° 0365/2005-R (no especifica fecha de emisión); a la S.C. N° 0733/2014-AAC de 15 de abril de 2014 y los AA.CC. Nos. 0056/2010-RO4, 0117/2010-RCA y 0212/2012-RCA".

Asimismo, respecto al debido proceso, hace alusión a la S.C. N° 0347/2012 de 22 de junio, para posteriormente señalar que el demandante no expuso qué elemento del debido proceso habría infringido la AGIT, habiéndose limitado a citar "disposición constitucional sin determinar la relación de causalidad con el derecho o garantía supuestamente lesionados" (fs. 124 y vta.), por lo que no demostró vulneración al debido proceso, haciendo luego referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, concretamente a la Sentencia N° 229/2014 de 15 de septiembre.

En el subtítulo "fundamentación y motivación", hace alusión a la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo, para concluir indicando que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución que emitió, ahora impugnada.

Bajo el subtítulo de "sistema de doctrina tributaria", también hace referencia a la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 1362/2014 de 23 de septiembre; y, en el subtítulo "Jurisprudencia" hace alusión a la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta; y, se mantenga firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la AGIT, la prescripción de la facultad de ejecución tributaria a partir de las declaraciones juradas, sin que aún no se haya iniciado la facultad de ejecución tributaria.

Después de hacer alusión como jurisprudencia, a los AA.SS. N° 056/2013 de 22 de noviembre y 110/2015-L de 12 de mayo, y el art. 4 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004 y la disposición final y transitoria tercera de la R.N.D. N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, señala que a partir de la aplicación de las disposiciones legales glosadas, la administración tributaria tiene facultades para adoptar las medidas coactivas descritas en el art. 110 de la L. N° 2492.

También hace referencia al A.S. N° 203/2014 de 11 de noviembre, para nuevamente reiterar las disposiciones legales referidas en párrafo precedente, concluyendo que la supuesta transgresión y violación alegada por el demandante no existe, porque la Administración Tributaria empezó a ejercer su facultad de ejecución tributaria el 17 de febrero de 2014, fecha en que se notificó al ahora demandante con el PIET, por lo que no transcurrió los cuatros para que se configure la prescripción establecida en el art. 59 de la L. N° 2492.

Concluye, que en cumplimiento del principio de congruencia, se emita pronunciamiento sólo sobre los argumentos planteados por la entidad demandante.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se declare improbadamente la demanda; y, se le haga conocer cuánto acto jurisdiccional se emita.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que fue enviada vía fax de fs. 175 a 180 y presentado en físico de fs. 184 a 186 vta.; y, corrida para dúplica, la misma cursa de fs. 190 a 192 vta.; y, por decreto a fs. 198, se dispuso autos para sentencia.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- A fs. 12 del Anexo, se encuentra el Formulario 400 (IT), N° de orden 6023371 de "22/02/2008", correspondiente al mes de enero de 2008.

IV.2.- A fs. 14 del anexo, se encuentra el formulario 200 (IVA), N° de orden 4683171 de "22/05/2009", correspondiente al mes de abril del año 2009.

IV.3.- A fs. 17 del anexo, se encuentra el formulario 400 (IT), N° de orden 7086629 de "22/05/2009", correspondiente al mes de abril de 2009.

IV.4.- A fs. 20 del anexo, se encuentra el formulario 200 (IVA), N° de orden 9666315 de "22/06/2009", correspondiente al mes de mayo de 2009.

IV.5.- A fs. 24 del Anexo, se encuentra el formulario 400 (IT), N° de orden 9540091 de "22/06/2009", correspondiente al mes de mayo de 2009.

IV.6.- A fs. 26 del anexo, se encuentra el formulario 200 (IVA), N° de orden 10202808 de "22/07/2009", correspondiente al mes de junio de 2009.

IV.7.- A fs. 30 del anexo, se encuentra el formulario 400 (IT), N° de orden 10190549 de "22/07/2009", correspondiente al mes de junio de 2009.

IV.8.- A fs. 33 del anexo, se encuentra el formulario 200 (IVA), N° de orden 10529213 de "22/09/2009", correspondiente al mes de agosto de 2009.

IV.9.- A fs. 34 del anexo, se encuentra el formulario 400 (IT), N° de Orden 10525008 de "22/09/2009", correspondiente al mes de agosto de 2009.

IV.10.- De fs. 121-122 del anexo, se encuentra el proveído de inicio de ejecución tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/201420600210 de 28 de enero de 2014, que anuncia al contribuyente que a partir del tercer día siguiente a la notificación con ese proveído, la administración tributaria procederá a ejecución las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la L. N° 2492, entre otros aspectos.

IV.11.- A fs. 126 del Anexo, cursa la notificación por cédula realizada el 17 de febrero de 2014 al contribuyente Club The Strongest, con los siguientes documentos: SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200213; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/ 2014207200223; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200228; SIN/GDLPZ/DJCC/ PIET/2014207200220; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200221; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200225; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200218; SIN/ GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200226; SI N/GDLPZJDJCC/PI ET/20142072002(.)5 (el penúltimo número es ilegible por estar sobrepuesto); y, SIN/GDLPZ/ DJCC/PIET/2014207200219.

IV.12.- De fs. 173 a 174 del anexo, se encuentra el memorial que en la suma indica "demanda prescripción tributaria del supuesto adeudo que indica" por parte del sujeto pasivo, Club The Strongest, dirigida a "Gerente Distrital La Paz del Servicio Nacional de Impuestos".

IV.13.- De fs. 178 a 181 del anexo, cursa el Auto Administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto, que declaró improcedente la prescripción planteada de los adeudos tributarios contenidos en el proveído de inicio de ejecución.

III. De los argumentos del tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 134 a 138, se apersonó la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Ernesto Rufo Mariño Borquez, argumentando en síntesis lo siguiente:

Haciendo referencia a supuesta indebida aplicación del art. 4 del D.S. N° 27874 y art. 60-II de la L. N° 2492; y, después de hacer alusión a una parte de la demanda, señala que el Club The Strongest, presentó declaraciones juradas del IT, Form. 400, por los periodos fiscales enero 2008; abril, mayo junio y agosto 2009; e, IVA Form. 200, por los periodos fiscales abril, mayo, junio y agosto 2009, por lo que declaró saldos a favor del fisco sin realizar pago alguno; que en términos del art. 94 de la L. N° 2492, se reflejan en autodeterminaciones de deuda tributaria efectuado por el sujeto pasivo, cuya ejecución tributaria se inició con la notificación realizada el 17 de febrero de 2014 del proveído de inicio de ejecución tributaria (PIET) N° 201420600210 de 28 de enero de 2014, en aplicación del art. 108 de la L. N° 2492; y, que sin embargo, el contribuyente, inobservando disposiciones legales solicitó prescripción de la facultad de ejecución tributaria, misma que fue resuelta mediante Auto Administrativo N° 00035/2014 de 25 de agosto, que declaró la improcedencia de la referida solicitud y, que fue confirmada por la resolución ahora impugnada.

Alega que el demandante, pretende dar una interpretación "antojadiza a la normativa aplicable" (fs. 135); y, después de hacer alusión al art. 4 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, indica que la ejecución de las declaraciones juradas constituidas en títulos de ejecución tributaria, se da inicio con la notificación del PIET; y no como erradamente arguye el demandante de que el cómputo de la prescripción se inicia al día siguiente en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo: sin considerar según el tercero interesado que la administración tributaria procede a ejecutar las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la L. N° 2492, a partir del tercer día siguiente a la notificación con el PIET dando inicio a la ejecución de los mencionados títulos. Alega que no se puede pretender iniciar el cómputo de la prescripción de la facultad de ejecución tributaria a partir de las declaraciones juradas, sin que aún no se haya iniciado la facultad de ejecución tributaria.

Refiere que art. 60-II del Cód. Trib., señalaría que, el término de prescripción para el ejercicio de la facultad de ejecución tributaria de la administración tributaria, se computa desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria, "es decir desde la notificación del proveído inicio de ejecución tributaria, diligencia de notificación que daría inicio a la facultad de ejecución tributaria" (fs. 135); y que entiende que el cómputo de la prescripción empezaría recién a partir del 17 de febrero de 2014, con la notificación del proveído de inicio de ejecución tributaria N° 201420600210, haciendo posteriormente referencia a los arts. 59-I y 60 de la L. N° 2492, concluyendo que el cómputo realizado por el contribuyente es errado porque no puede pretender computar el transcurso de un término sin que éste se haya iniciado.

Haciendo referencia a supuesta contradicción del art. 94 de la L. N° 2492, con el fundamento de la resolución de recurso jerárquico; y, después de hacer alusión a una parte de la demanda, el tercero interesa o señala que la resolución ahora impugnada, no señala que el proveído de inicio de ejecución tributaria es el título de ejecución tributaria y, que por el contrario, la mencionada resolución indicaría que se tratan de declaraciones juradas del impuesto, cuya ejecución tributaria se iniciaría sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa. Argumenta que la AGIT, estableció que la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo y que determina deuda tributaria, cuando no fue pagada o que ha sido pagada parcialmente, se constituye en título de ejecución tributaria conforme, lo establece el numeral 6, parág. 1 del art. 108 de la L. N° 2492; y, que en ese sentido, el proveído de ejecución tributaria que incluye los títulos de ejecución tributaria (declaraciones juradas) que detalla el formulario, periodo, impuesto y el importe de la deuda, da inicio a la ejecución tributaria con la notificación del PIET, conforme lo establece el art. 4 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, disposición final y transitoria tercera de la RND N° 10-

0021-04 de 11 de agosto de 2004 y art. 60-II de la L. N° 2492, por lo que la resolución impugnada, se sujetó a disposiciones legales, cumpliendo el principio de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso.

Asimismo aclara que no existe notificación con las declaraciones juradas que dé inicio el término de la prescripción; y, que es a partir de la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria, que "la administración" (fs. 136) procede a ejecutar las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la L. N° 2492 indica que el demandante, no puede pretender iniciar el cómputo de tributaria con Cite: SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/PIET201420600210 de 28 de enero de 2014.

IV.14.- De fs. 59 a 70 vta., de obrados, cursa la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre, que dispuso revocar totalmente el auto administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto y, consiguientemente prescrita la facultad de cobro del IT del periodo fiscal enero 2008 en la declaración jurada N° de Orden 6023371 y del IVA e IT de los periodos fiscales abril, mayo, junio y agosto de 2009 concerniente a las declaraciones juradas con Nos. de orden 4683171, 9666315, 10202808, 10529213, 7086629, 9540091, 10190549 y 10525008.

IV.15.- De fs. 72 a 84 de obrados, se encuentra la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, que resolvió revocar totalmente la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre; y, consiguientemente declaró firme y subsistente el auto administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto.

V. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si se produjo o no la prescripción para la ejecución tributaria de los periodos demandados por el contribuyente y, consiguientemente, si fue correcta la resolución de la AGIT al revocar totalmente la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 y, declarar firme y subsistente el auto administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

De la revisión de antecedentes, se advierte que la administración tributaria emitió el proveído de inicio de ejecución tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/ PIET/201420600210 de 28 de enero de 2014, que anuncia al contribuyente que a partir del tercer día siguiente a la notificación con proveído, la administración tributaria procederá a ejecutar las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la L. N° 2492: sin embargo, se observa que con este documento, no se realizó notificación legal alguna al contribuyente, toda vez que la notificación por cédula practicada el 17 de febrero de 2014, cursante a fs. 126 del anexo, no se encuentra como documento de notificación el mencionado proveído.

Sin embargo, es de precisar que la notificación no es un fin en sí mismo, sino un medio para que la persona conozca su situación, a los fines de que se respete su derecho al debido proceso y a la defensa, consagrado en el art. 115-II de la C.P.E.; que en el caso de autos, si bien es cierto que no fue notificado legalmente, pero el contribuyente, se dio por notificado al haberse enterado del contenido del proveído de inicio de ejecución tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/ PIET/201420600210 de 28 de enero de 2014, motivo por el que presentó memorial (fs. 173 a 174) el 20 de febrero de 2014, a la administración tributaria, demandando prescripción de su obligación tributaria: y que fue respondida mediante auto administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto, que declaró improcedente.

Al respecto, es de considerar que la C.P.E., en su art. 180.1., estableció que uno de los principios en los que se fundamenta la jurisdicción ordinaria, es la verdad material; que en el caso de autos, pese a que el contribuyente no fue notificado legalmente; sin embargo, la verdad material, es que tuvo conocimiento (que es la finalidad de una notificación) del mencionado Proveído de Inicio de ejecución tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/ PIET/201420600210, por lo asumió defensa; por lo que se considera como válida la notificación tácita (no expresa) al contribuyente en 17 de febrero de 2014, más aún cuando el mismo sujeto pasivo se consideró notificado en esa fecha, por lo expresado en su demanda. Al respecto, la jurisprudencia emanada por este Tribunal Supremo de Justicia, a través de la Sentencia N° 218/2013 de 1 de julio, entre los fundamentos de su determinación hizo referencia a la jurisprudencia constitucional en los siguientes términos:

"...la Jurisprudencia Constitucional, que es de carácter vinculante, señala en la S.C. N° 1888/2011-R de 7 de noviembre de 2011, lo siguiente:

III.7. Principio de prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal.

La doctrina diferencia entre el derecho material, de fondo o sustantivo y el derecho formal, ritual o adjetivo; el primero, como su nombre lo indica, es sustancial pues consagra en abstracto los derechos; el segundo, establece la forma de la actividad jurisdiccional, cuya finalidad es la realización de tales derechos, es decir se traduce en un medio que tienen los integrantes de una determinada sociedad para lograr la efectiva tutela de sus derechos. De ahí, el derecho formal tiene una naturaleza instrumental y adjetiva frente al derecho sustancial.

Al respecto, la S.C. N° 0897/2010-R de 10 de agosto, en su fundamento jurídico III.4 precisó que: "En ese contexto, la doctrina y la jurisprudencia comparada reconocen el denominado principio de prevalencia del derecho sustancial", que se ha desarrollado ante la problemática emergente de la prevalencia de lo formal o lo material que tiene particular importancia en materia constitucional..."

También señala:

"De acuerdo a la doctrina este principio supone que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial, por ello en virtud a él siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el cumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto..."

Posteriormente indica:

"El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desprende del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado democrático de derecho y que se encuentra consagrado por el art. 8.II de la C.P.E., vigente, pues en mérito a éste los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el art. 180.I de la C.P.E., que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de "verdad material", debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional.

De este modo debe entenderse que la garantía del debido proceso, con la que especialmente se vincula el derecho formal no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal estéril que no es un fin en sí mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través el procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la tutela efectiva de los derechos".

Por otra parte, del examen de obrados, se advierte que el contribuyente realizó las siguientes declaraciones juradas: a) Del Form. 400 correspondiente a enero 2008, en 22 de febrero de 2008; b) De los Form. 200 y 400 correspondientes a abril de 2009, el 22 de mayo de 2009; c) los Form. 200 y 400 correspondientes a mayo de 2009, el 22 junio de 2009; d) De los Form. 200 y 400 correspondientes a junio de 2009, el 22 de julio de 2009; y e) De los Form. 200 y 400 correspondientes a agosto de 2009, el 22 de septiembre de 2009, cursantes a fs. 12, 14, 17, 20, 24, 26, 30, 33 y 34 del anexo, respectivamente.

Al respecto, el sujeto pasivo en su demanda admite lo siguiente: "... las declaraciones juradas presentadas por el Club The Strongest y/o pagadas..." (fs. 89 vta.), para luego referir que han prescrito según el detalle que lo realiza en un cuadro. Consiguientemente, de conformidad al art. 108-6 de la L. N° 2492, es considerada como título de ejecución tributaria, toda vez que señala "declaración jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor; además, que la misma administración tributaria los considera en esta condición en el proveído de inicio de ejecución tributaria, señalando en su cuadro "título de ejecución tributaria" "declaración jurada" (fs. 121).

En mérito a estas consideraciones, es de advertir que el art. 59-I de la L. N° 2492 vigente en los periodos adeudados por el contribuyente, estableció que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria, para luego indicar en el punto 4., "Ejercer su facultad de ejecución tributaria". Por su parte, el art. 60-II de la L. N° 2492, también vigente en los mencionados periodos, estableció que el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

Al respecto, el art. 108 de la mencionada Ley, establece como títulos de ejecución tributaria: a) La resolución determinativa o sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen; b) Los autos de multa firmes; c) La resolución firme dictada para resolver el recurso de alzada; d) La resolución que se dicte para resolver el recurso jerárquico; e) La sentencia judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone; f) La declaración jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor; g) La liquidación efectuada por la administración, emergente de determinación mixta, siempre que ésta refleje fielmente los datos aportados por el contribuyente, en caso que la misma no haya sido pagada, o haya sido pagada parcialmente; h) Resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos; e, i) La resolución administrativa firme que exija la restitución de lo indebidamente devuelto.

Que como se podrá advertir, ocho de los nueve títulos de ejecución tributaria, son emitidas por personas ajenas al contribuyente, por lo que resulta necesario y obligatorio que éstos se hagan conocer al sujeto pasivo a través de la notificación prevista en el art. 60-II, de la L. N° 2492, porque lo contrario, significaría atentar contra el derecho del debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente previsto en el art. 115-II de la C.P.E., aspecto que no ocurre, cuando es el mismo contribuyente, teniendo conocimiento de sus propias acciones, no se advierte la necesidad de que se tenga que realizar notificación alguna de sus propios actos, peor aún, que tenga que ser realizada por persona o entidad externa al mismo contribuyente; toda vez que como se manifestó, que la notificación no es un fin en sí mismo, sino un medio para que la persona conozca su situación; y, que en este caso, el sujeto pasivo conoce sus propios actos por lo que a partir del momento en que éstas son realizadas por el sujeto pasivo, se consideran que asumió conocimiento de los mismos, con efectos similares al que cumple una notificación, poner conocimiento, que es la verdad material y que es uno de los principios en los que se fundamenta la jurisdicción ordinaria, conforme lo establece el art. 180-I de la C.P.E., y la jurisprudencia señalada en la presente fundamentación, la Sentencia N° 218/2013 de 1 de julio.

Así, el art. 94-II, de la L. N° 2492, señala que la deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo o tercero responsable y comunicada a la administración tributaria en la correspondiente declaración jurada, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, cuando la administración tributaria compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial.

Consiguientemente, al ser esta disposición legal de carácter especial porque se refiere al actuar del contribuyente y que es acorde a lo establecido en el art. 108-6 de la L. N 2492, es de aplicación preferente (el art. 94-II de la L. N° 2492) frente a la indicada en el art. 60-II de la L. N° 2492, que es una disposición de carácter general, porque regula varios tipos de títulos de ejecución tributaria. Así, el art. 15-I de la L. N° 25 de 24 de junio de 2010, entre sus regulaciones señala "... La ley especial será aplicada con preferencia a la ley general".

Por otra parte, el argumento de la autoridad demandada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido de que el proveído de ejecución tributaria que incluye los títulos de ejecución tributaria, haciendo referencia también a declaraciones juradas, daría inicio con la notificación a la ejecución tributaria, haciendo alusión al art. 4 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, para luego indicar que la ejecución de las declaraciones juradas constituidas en títulos de ejecución tributaria, se da con la notificación del PIET, dando inicio a la ejecución tributaria; al respecto, no ajusta su criterio a lo que realmente establece la mencionada disposición legal, toda vez que la mencionada disposición legal, indica que la ejecutabilidad de los títulos listados en el parág. 1 del art. 108 de la L. N° 2492, procede al tercer día siguiente de la notificación con el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria, acto que, de conformidad a las normas vigentes, es inimpugnable; consiguientemente, el término "ejecutabilidad", está referido a un objeto, al título de ejecución tributaria, no a la facultad de la administración tributaria, que es otro aspecto totalmente distinto; toda vez que esa ejecutabilidad es producto o resultado de la facultad que tiene la administración tributaria para ejercer la ejecución tributaria.

Por otra parte, el art. 60-II de la L. N° 2492, al señalar que el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria, de ninguna manera indica con el "proveído del inicio de ejecución tributaria", frase referida a un proveído que no está señalado en el art. 108 del mismo cuerpo de disposiciones legales, sino que indica que será con la notificación del título de ejecución tributaria, que es un aspecto totalmente distinto, ya que en el caso previsto en el art. 108-3 de la L. N° 2492, la notificación será realizada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, toda vez que de acuerdo con esta disposición legal, la ejecución tributaria se realizará por la administración tributaria (porque no puede haber otra institución que haga esta ejecución), y será con la notificación de la "Resolución firme dictada para resolver el Recurso de alzada" notificación que deberá realizarla la autoridad que declaró firme la resolución de alzada; aspecto similar ocurre con los parág. 4, respecto a la resolución que se dicte para resolver el recurso jerárquico; y, con el parág. 5, que refiere a la sentencia judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone; en este caso, la notificación será realizada por la autoridad judicial que declaró ejecutoriada la sentencia y, ello se debe a una lógica, que la administración tributaria, no puede realizar ejecución tributaria alguna, entretanto no se encuentre ejecutoriada en los casos señalados como ejemplos, la resolución del recurso de alzada, del recurso jerárquico o la sentencia emanada por autoridad judicial, menos que estas resoluciones, sean debidamente notificadas al contribuyente, en cuyo caso, se atentaría el derecho al debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente.

Por lo expuesto en párrafo precedente, la notificación con los títulos de ejecución tributaria, no en todos los casos son notificados por la administración tributaria, sino por toda autoridad de donde emane una resolución de carácter firme y las referidas en el mencionado art. 108 de la L. N° 2492, disposición que además no hace referencia a "proveído de inicio de ejecución tributaria".

Consiguientemente, la autoridad demandada, al haber revocado la resolución del recurso de alzada, actuó al margen de lo dispuesto en las disposiciones legales, haciendo una interpretación errada de las mismas.

Por otra parte, considerar que el término de la prescripción empezaría a correr a partir del momento en que el sujeto pasivo sea notificado con el proveído del inicio de la ejecución tributaria, implicaría vulneración a los derechos del contribuyente, porque atentaría el principio de la seguridad jurídica consagrado en el art. 178-I de la C.P.E., porque un título de ejecución tributaria, no puede quedar pendiente por un año, cinco años, diez, quince, veinte, cincuenta o cien años, hasta que la administración tributaria, recién se le ocurra notificar con el "proveído de inicio de ejecución tributaria" para que recién empiece a correr el término de la prescripción toda vez que no es ese el sentido de esta institución, sino que, el que tenga algún derecho, lo ejerza en un tiempo razonable (de la prescripción) para ejecutar, lo que le corresponde.

Consiguientemente, el término de la prescripción, empieza a correr a partir del momento en que la entidad o persona que emitió la resolución o documento, no susceptible de recurso ulterior, notifique al contribuyente; y que pueden ser: a) La autoridad regional de impugnación tributaria; b) La Autoridad General de Impugnación Tributaria; c) La autoridad judicial correspondiente; d) La Administración Tributaria; o, e) El mismo contribuyente para el caso previsto en el art. 108-6, de la L. N° 2492.

En mérito a lo expuesto en párrafo precedente, en el caso de autos, el término de la prescripción empezó a correr a partir del día siguiente en que el contribuyente realizó y presentó su declaración jurada, pendiente de pago; por lo que al estar vigente en las gestiones 2008 y 2009, el art. 59 de la L. N° 2492 que disponía que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para "4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria", entonces se tiene que en el caso: a) del Form. 400 (IT), correspondiente al periodo enero de 2008, el término de prescripción fue hasta el 23 de febrero de 2012; b) De los formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo abril/2009, hasta el 23 de mayo de 2013; c) De los formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo mayo/2009, hasta el 23 de junio de 2013; d) De los formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo junio/2009, hasta el 23 de julio de 2013; y, e) De los formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo agosto/2009, hasta el 23 de septiembre de 2013; de manera que a la fecha de la emisión del proveído de inicio de ejecución tributaria, emitida el 28 de enero de 2014, los impuestos precedentemente señalados, se encontraban prescritos.

VI.1. Conclusiones.

Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0 384/2015 de 17 de marzo, no ajustó a derecho sus determinaciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ. de 1975, en concordancia con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 86 a 91 vta., interpuesta por el Club The Strongest, representado por Federico Martín Villegas Ergueta; y en su mérito, deja sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; y, en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



36

**Empresa Metalúrgica Vinto c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 15 a 18, interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV) impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0427/2015 de 23 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la respuesta a la demanda de fs. 44 a 50, la contestación del tercer interesado de fs. 55 a 58; memoriales de réplica de fs. 80 y dúplica de fs. 87-88; los antecedentes procesales, y,

Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (EMV), representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, apersonándose por memorial de fs. 15 a 18, expresa que el 16 de septiembre de 2014, fue notificado con la resolución administrativa (RA) CEDEIM N° 23-00580-14, que establece a su favor la devolución impositiva de Bs. 10.026.361 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal mayo 2013, de un monto solicitado de Bs 11.250.615.00, estableciendo la suma de Bs 1.224.254 como no sujeto a devolución por depuración parcial de las facturas por compra venta de minerales y su pago por lotes, cuando los descargos fueron presentados e identificados por la administración tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

I.2.1. Facturas Observadas por falta de medios fehacientes de pago.

El demandante aduce que la administración tributaria no realizó una correcta valoración de los antecedentes al observar y establecer el crédito fiscal no sujeto a devolución de Bs 1.224.254 por falta de medios fehacientes de pago, por el periodo 2013, por compras superiores a 50.000 UFV de mineral y su pago por lotes, observó solo una parte de las facturas Nos. 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 43, 45 y 46 emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Colquiri (E.M.C.) y las Nos. 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990 y 992 emitidas por COMIBOL– Empresa Minera Huanuni, (E.M.H.) cuando se evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que fueron presentados e identificados.

Que así estableció el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/074/2014 emitido por la administración tributaria observó el crédito fiscal por medios fehacientes de pago, considerando que el pago por las facturas de compra de mineral no estaban respaldadas en su totalidad, que dio lugar a la emisión de la resolución administrativa CEDEIM Previa N° 23-00580-14 que estableció el importe a devolver de Bs 10.026.361 por concepto de IVA del periodo mayo 2013 y determina el importe no sujeto a devolución de Bs 1.224.254.

El demandante refiere que las facturas observadas emitidas por COMIBOL EMC y EMH, para beneficio del crédito fiscal, deben cumplir los siguientes requisitos de validez:

1) debe estar respaldada con la factura original o documento equivalente.

2) Que se encuentre vinculada a la actividad gravada.

3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, los nums. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492 señalan que es obligación del sujeto pasivo respaldar sus actividades con registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como los otros documentos y/o instrumentos públicos, también debe demostrar la procedencia y cuantía de sus créditos impositivos que considere le correspondan.

Que la exigencias expuestas fueron cumplidas para la devolución de Bs. 1.201.377.00 que corresponde a la depuración del 14.94% de las facturas señaladas depuradas por supuesta falta de medios fehacientes de pago, facturas que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto el derecho del crédito fiscal IVA que contienen por el periodo mayo 2013, plenamente respaldados por el art. 125 de L. N° 2492, L. N° 1963 de 23

de marzo de 1999, art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 de 16 abril de 1993, art. 8. a), 11 de la L. N° 843, D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 3, 24-3), art. 8 del D.S. N° 21530, art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874.

Que el principio de neutralidad impositiva previsto en el art. 1 de la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, que modifica el art. 12 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, no fue cumplido por el SIN Oruro, ARIT ni por la AGIT, porque la E.M.V., compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la cual además emplea muchos otros insumos a cuyo efecto se suscribe contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, no está recibiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. No se está reintegrando conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843 al exportador (E.M.V.), el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obra o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, conceptos también previstos en el art. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530-3) del art. 24 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999.

1.2.2. Las Facturas Nos. 986 y 992 descuento del impuesto a las transacciones financieras, estas facturas emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, la Empresa Minera Vinto solicitó la devolución impositiva a la administración tributaria al inicio del proceso, presentando los medios fehacientes de pago de las compras mayores a 50.000 UFV, según cuadros (cursantes a fs. 910 y 989 de antecedentes administrativos), en los cuales efectúa una correlación entre la forma de Determinación del importe de la factura y los medios fehacientes de pago, evidenciándose que en la primera parte, a partir del “valor neto base p/facturación” determinado en las liquidaciones finales, más la alícuota efectiva del IVA “14.94252873%”, se estableció el “valor de la factura” para cada uno de los lotes de mineral adquirido, importes por los cuales la Empresa Minera Huanuni emitió la correspondiente factura, cumpliendo lo dispuesto en los arts. 4 y 5 de la L. N° 843.

Con relación al mismo punto, indica que en la segunda parte de los cuadros, la EMV efectúa la descripción de los pagos, estableciendo en la columna: “Comprobante Final”, el detalle de los comprobantes de Banco Dólares emitidos por el pago de la compra; en la columna: “Líquido Pagable Final”, consigna los saldos a cancelar establecidos según las Liquidaciones Finales y las Regalías Mineras”; asimismo es evidente que agrega un detalle de “Cargos ITF s/Detalle adjunto”, por \$us. 17.070,76 y \$us. 8.212,42 respectivamente; importes que si bien cuentan con un detalle de “Cargo de ITF por pagos compra concentrados de estaño mediante transferencia por el Banco Central de Bolivia abril/2013” y “Cargo de ITF por pagos compra concentrados de estaño mediante transferencia por el Banco Central de Bolivia mayo 2013 (Fs. 916 y 1003 de antecedentes administrativos c.5 y c.6) importes que difieren de los citados por el contribuyente en su recurso jerárquico, no advirtiéndose mayor documentación de respaldo de la afirmación del contribuyente que el cargo por el ITF fuera de Bs 15.445.62 y Bs 7.430.60 por las facturas Nos. 986 y 992 respectivamente, no permitiendo evidenciar tal porcentaje de depuración. Sin embargo, la EMV del total a pagar a COMIBOL por la compra de concentrado de estaño, descontó el importe que corresponde al ITF; es decir en lugar de asumir el gasto por este concepto, lo trasladó a su proveedor COMIBOL (914 y 994 de antecedentes administrativos c.5); aspecto que contradice la normativa que regula el ITF, pues la L. N° 3446, en el art. 4 señala que el sujeto pasivo del citado Impuesto es el titular de la cuenta bancaria, por lo que no es correcto que el recurrente pretenda trasladar la obligación a su proveedor; además los documentos presentados no constituyen de ninguna forma medios de pago, así como no es válido el argumento vertido por el recurrente al señalar que el ITF es de anteriores traspasos efectuados por el ente emisor, pretendiendo respaldar ese argumento con el extracto bancario como medio fehaciente de pago, cuando en realidad del análisis de la documentación se evidencia que la EMV no realizó el gasto por el pago del ITF, por tanto corresponde mantener la depuración por estas Notas Fiscales respecto al ITF.

Reitera señalando que por las facturas por compra de mineral, la EMV solicitó la devolución impositiva en base a los medios fehacientes de pago presentados a la administración tributaria por las compras mayores a 50.000 UFV, ante lo cual la EMV a fin de sustentar los pagos presentó comprobantes, acompañados de los respectivos extractos bancarios, además de las regalías mineras y los formularios F-3009 que respaldan el empoce de los importes a favor del fisco.

Señala que los fundamentos que desvirtúan la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0427/2015 son:

Descuentos por ITF Facturas 986 992 (COMIBOL)	Bs	22.876.00.
Depuración medios fehacientes de pago Facturas 50.000 UFV's	Bs	1.201.377.00.
Total según recurso mayo 2013	Bs	1.224.253.00.

Existiendo una diferencia de Bs 1 de la revisión efectuada con respecto al cálculo del recurso.

Descuentos por I.T.F.

Corresponde al cargo de Bs 22.876.22 a COMIBOL monto de depuración efectuada en las facturas:

Factura N° 986 COMIBOL – Huanuni	Bs	15.445.62
Factura N° 992 COMIBOL-Huanuni	Bs	15.445.62
TOTALES	Bs	22.876.22

Descuento de suma que el Banco Central de Bolivia realiza por concepto de impuesto a las transacciones financieras por todo traspaso de fondos a la cuenta de COMIBOL, suma que no corresponde sea depurada, en razón de que tal suma descontada afecta a la devolución del total del IVA 13% de los traspasos de pagos por compra de concentrados a COMIBOL – Huanuni, Colquiri, asimismo no corresponde porque son descuentos de traspasos anteriores, a tal efecto oportunamente indica que presentó medio fehaciente de pago el extracto bancario, que fue incorrectamente valorado por las instancias pertinentes, por lo que no corresponde la depuración de los 22.876.22.

Sostiene también que la situación y limitaciones de la Empresa Metalúrgica Vinto, el Impuesto al IVA metalúrgico fue creado para que tributen las empresas mineras, quienes a su vez a momento de vendernos el concentrado al valor de la cotización internacional del mineral, incrementan a tal valor el 14.94% en factura, precio con el que compran el concentrado. Luego entonces al momento de que la Empresa Metalúrgica Vinto funde y luego exporta únicamente cobra su costo de tratamiento y vende la cotización internacional porque no puede exportar impuestos. Los CEDEIM recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados, COMIBOL-Empresa Minera Huanuni-Empresa Minera Colquiri, lo cual es importante para el funcionamiento de la Empresa Metalúrgica Vinto.

I.2.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que se declare probada la demanda y consiguientemente se revoque la resolución impugnada.

I.2.4. Admisibilidad.

Por Decreto de 2 de julio de 2015 de fs. 21, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado al demandante y al tercer interesado conforme a ley, librándose para el efecto las provisiones citatorias correspondientes.

II. De la contestación a la demanda.

En el memorial de contestación negativa a la demanda de fs. 44 a 50, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos la resolución impugnada, señaló lo siguiente:

II.1. Sobre los medios fehacientes de pago.

La AGIT sostuvo que la Empresa Minera Vinto del total a pagar a COMIBOL por la compra de concentrado de estaño, descontó el importe que corresponde al ITF, es decir, en lugar de asumir el gasto por este concepto, lo trasladó a su proveedor COMIBOL tal como evidenció de fs. 914 a 994 de antecedentes administrativos con, aspecto que contradice la normativa que regula el ITF, pues la L. N° 3446, en el art. 4 señala que el sujeto pasivo del citado impuesto es el titular de la cuenta bancaria, entonces no es correcto que el recurrente pretenda trasladar la obligación a su proveedor; además los documentos presentados no constituyen de ninguna forma medios de pago, así como no es válido el argumento vertido por el recurrente, al señalar que el ITF es de anteriores traspasos efectuados por el ente emisor, pretendiendo respaldar con el extracto bancario como medio fehaciente de pago, cuando en realidad del análisis de la documentación se evidencia que la EMV no realizó el gasto por el pago del ITF.

En el proceso de verificación la administración tributaria solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, ante lo cual la Empresa Minera Vinto a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los Comprobantes de Pago, acompañados de los respectivos extractos bancarios y las liquidaciones de la regalía minera y los formularios f-3009, que respaldan el empoce de los importes a favor del fisco.

Con relación al principio de neutralidad impositiva que no está siendo cumplido, si bien el art. 12 de la L. N° 1489 modificado por la L. N° 1963, señala que los exportadores recibirán la devolución de impuestos, el art. 13 de la L. N° 1489 modificado por la L. N° 1963, aclara que la devolución estará sujeta a reglamentación, es decir el D.S. N° 25465, que en su art. 10, establece que la devolución del IVA será reintegrado, según lo dispuesto en los arts. 8 y 11 de la L. N° 843, entonces en el presente caso es evidente que el recurrente no respaldó con medios fehacientes de pago, la totalidad de las Facturas recurridas, además los documentos contables que señala haber presentado el recurrente, respaldan parcialmente las facturas emitidas por COMIBOL – EMC Y EMH y no se evidencia que la EMV realizó el gasto por el pago del ITF.

Con relación al tema la autoridad demandada hace referencia a la doctrina tributaria, citando la resolución AGIT-RJ-1249/2014, referida sobre facturas observadas por medios fehacientes de pago, que en lo más sobresaliente refiere sostuvo "...siendo evidente que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado por COMIBOL no es correcta la apreciación de la administración tributaria respecto a que la Empresa Metalúrgica Vinto estaría solicitando la devolución del Crédito Fiscal IVA con componente de la Regalía Minera, sino que los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor, en cada liquidación, por lo que corresponde ingresar al análisis de dichos importes como medios fehacientes de pago válidos para respaldar el Crédito Fiscal sujeto a devolución". Al respecto citó la Sentencia N° 30/2014 de 14 de mayo de 2014, que declaró improbada la demanda interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0427/2015 de 23 de marzo de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Apersonamiento y contestación del tercer interesado.

La Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales mediante su representante legal, por memorial de fs. 55 a 58 expresa:

III.1. Sobre los medios fehacientes de pago.

Sostiene que de la revisión de los antecedentes por la Administración Tributaria a la documentación, se observó las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's en conformidad a verificación de medios fehacientes de pago cuyos importes no demuestran la totalidad de pago, ya que se constató que las facturas Nos. 31,32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 43, 45 y 46 emitidas por COMIBOL EMPRESA MINERA COLQUIRI y las facturas Nos. 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990, 991 y 992 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia, no fueron debidamente respaldadas; por lo que se observó el crédito fiscal de Bs 1.224.254, decisión que se puso en conocimiento del sujeto pasivo durante el proceso de verificación, el mismo que no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

Respecto al principio de neutralidad impositiva, señaló que según el art. 12 de la L. N° 1489 modificada por L. N° 196 “En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”; asimismo, el art. 13 de la citada Ley, modificada por L. N° 1963, establece: “Con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al valor agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora...de acuerdo con el segundo parág. del art. 11 de la L. N° 843”. Por su parte el art. 3 del D.S. N° 25465 que reglamenta la devolución del impuesto al valor agregado dispone: “El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843”

sostiene que las devoluciones impositivas constituyen erogaciones que realiza el estado a favor de un particular exportador; es decir, son beneficios reconocidos a los exportadores a través de la devolución de impuestos para fomentar el aparato productivo e incentivar de esta manera las exportaciones, con el fin de cumplir con el principio de neutralidad impositiva establecido en las normas citadas, en ese sentido procede la devolución del impuesto al valor agregado IVA efectivamente pagado, por los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre y cuando se hubiere realizado efectivamente la exportación.

En ese sentido el departamento de fiscalización de los papeles de trabajo evidenció y consideró los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas que cursan en el cuaderno administrativo, en estricta aplicación del art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III, art. 12 D.S. N° 27874, llegando de esta manera la administración tributaria como resultado de la verificación a concluir la devolución de Bs 10.026.361 por el impuesto al valor agregado (IVA) del periodo mayo 2013; por lo que indica que no se vulneró los derechos del sujeto pasivo, por el contrario debió presentar todos los documentos que efectivamente acrediten las compras realizadas por Comibol-Empresa Minera Colquiri y la Corporación Minera de Bolivia tal como lo dispone el art. 76 de la L. N° 2492 “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...”.

Finalmente acusó que los argumentos vertidos por el demandante no son ciertos y que en la resolución de recurso jerárquico se ha realizado una correcta apreciación acorde a la normativa aplicable al caso respecto a la depuración de las facturas señaladas porque no cuentan con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas en el marco del principio de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002.

III.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa y se confirme la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0427/2015 y consecuentemente confirmar la resolución administrativa de CEDEIM N° 23-00580-14 de 29 de agosto de 2014 emitida por la administración tributaria.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, por providencia de fs. 73 se puso en conocimiento la contestación a la demanda, el demandante presentó réplica a fs. 80 indicando que se ratifica en el contenido de la demanda, a su turno la institución demandada por memorial de fs. 87 presentó réplica, en el que se ratificó en el contenido de la contestación a la demanda, ambos en el término de ley, por lo que siendo el estado de la causa tal, no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para sentencia según fs. 89 del expediente.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se tiene lo siguiente:

El 15 de mayo de 2014, la administración tributaria notificó personalmente a la Empresa Metalúrgica Vinto, con la orden de verificación-CEDEIM N° 14990200010, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el impuesto al IVA correspondiente al periodo fiscal mayo 2013.

Que la administración tributaria con las atribuciones conferidas por ley, a la solicitud de devolución impositiva del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, por el monto de Bs 11.250.615, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente, con la Orden de Verificación CEDEIM N° 14990200010 del periodo fiscal mayo 2013, encontrando observaciones al monto solicitado que originó la emisión de la Resolución Administrativa de CEDEIM previa N° 23-00580-14 de 29 de agosto de 2014, que resolvió: primero.- establecer como importe a devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, conforme señala el informe de actuación N° SIN/GDOR/DF/VE/INF/074/2014 de 31 de julio, el monto de Bs 10.026.361, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por el periodo fiscal mayo de la gestión 2013. segundo.- determinar cómo montos no sujetos a devolución la suma de Bs 1.224.254.00 por el IVA a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal mayo 2013 del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, producto de la depuración de crédito fiscal, debiendo en consecuencia el contribuyente presentar la declaración jurada rectificatoria por el periodo posterior afectado; y en caso de no estar de acuerdo con la citada depuración proceder a la impugnación de la resolución en la vía administrativa ante la autoridad de impugnación tributaria, en el plazo de 20 días, conforme el art. 143 y ss., de la L. N° 2492 o en la vía judicial ante el Tribunal Departamental de Justicia del Distrito de Oruro, en el plazo de 15 días.

La Empresa Metalúrgica Vinto presentó recurso de alzada en contra de la resolución administrativa de CEDEIM previa N° 23-00580-14 de 29 de agosto de 2014, que fue resuelta por la autoridad regional de impugnación tributaria de Oruro, mediante la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0980/2014 determinando: Primero.- confirmar la resolución administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00580-14 de 29 de agosto de 2014, emitida por la gerencia distrital Oruro del SIN; consecuentemente mantuvo firme y subsistente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) sujeto a devolución y el importe observado cómo no sujeto a devolución por el periodo fiscal mayo 2013, establecidos en los puntos primeros y segundo de la parte dispositiva del citado acto.

Contra dicha resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0980/2014, la empresa demandante interpuso recurso jerárquico, resuelto por la autoridad general de impugnación tributaria, mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0427/2015 de 23 de marzo de 2015, que resolvió: Confirmar la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0980/14 de 29 de diciembre de 2014, dictada por la autoridad regional de impugnación tributaria de La Paz, en consecuencia, mantuvo firme y subsistente la resolución administrativa CEDEIM Previa N° 23-00580-14 de 29 de agosto de 2014, que establece como importe sujeto a devolución del período mayo 2013, la suma de Bs 10.026.361 y como importe no sujeto a devolución Bs 1.224.254 correspondiente al período fiscal mayo 2013, todo de conformidad a lo previsto en el inc. b) parág. I, art. 212 del Cód. Trib. Boliviano.

Resolución jerárquica que ahora es impugnada mediante demanda contencioso administrativa en base a los fundamentos que se analiza.

V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

En autos, la controversia se suscribe en establecer si los medios fehacientes de pago presentados por la Empresa Metalúrgica Vinto, respaldan el pago del 100% de las facturas Nos. 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 43, 45 y 46 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Colquiri y las facturas Nos. 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990, 991 y 992 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia por montos superiores a 50.000 UFV's por compra y venta de minerales, en mayo 2013, que viabilizan los certificados de devolución impositiva.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1. Análisis y fundamentación.

Respecto a la observación de Crédito Fiscal de Bs 1.224.253.00 por falta de Medios fehacientes de pago, sobre el particular el diccionario de la lengua española, señala que fehaciente significa que hace fe, que es fidedigno.

Así, el art. 37 del Reglamento del Código Tributario Boliviano aprobado con D.S. N° 27310 con la modificación dispuesta por el D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, sobre los medios fehacientes de pago regula que: las compras por importes mayores a 50.000 UFVs, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Ahora bien, corresponde determinar si la retención por regalías mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el citado diccionario de la lengua española apunta que regalía (del latín *regális*, regio) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5 econ. participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Cód. Min.), sobre el régimen regulatorio e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una regalía minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la Empresa Minera Vinto, están obligadas a la retención y empoce de la regalía minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que la EMV es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el comprobante de pago de las regalías mineras es un documento fehaciente que evidencia no solo la existencia de una transacción sino el pago de la misma, puesto que se efectúa en cumplimiento de un mandato legal.

Sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) es simplemente un agente de retención motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente pretende el demandante, motivo por el que no corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la regalía minera no es sujeta al impuesto al valor agregado y por tanto, no genera crédito fiscal.

VI.1.1. En cuanto a las facturas observadas por medios fehacientes de Pago, se establece que de la revisión de antecedentes y de las resoluciones administrativas, de fs. 789 a 798 y de fs. 804 a 1000 de antecedentes administrativos, Anexos 4 y 5) se evidencia que el monto total pagado por el contribuyente EMV, asciende al 87% del monto total facturado por COMIBOL por la venta de concentrados de estaño en el período mayo del 2013.

En ese contexto, aplicando al caso que de análisis, concretamente el art. 37 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, señala que: "cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a cincuenta mil 00/100 unidades de fomento a la vivienda, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente", de esto se colige que tanto el SIN Oruro, ARIT y la AGIT cuando depuraron Bs 1.224.253.00 del crédito fiscal por falta de medios fehacientes de pago, de las facturas detalladas, como monto no sujeto a devolución, aplicaron la normativa citada, al haber reconocido el crédito fiscal de los montos efectivamente cancelados por la EMV a COMIBOL por los concentrados de mineral, que ascendía sólo al 87% del monto total facturado; consecuentemente, los argumentos de la empresa demandante no son evidentes, que pretendió el pago del 100% de las referidas facturas, que por el detalle del

cuadro que antecede, se evidencia que la EMV solo canceló el 87% del monto consignado en las facturas emitidas por COMIBOL por la venta de concentrados de mineral; en consecuencia no se puede esperar la devolución del total pagado, cuando en los hechos sólo se pagó el 87%, conforme se colige por los antecedentes del proceso.

VI.1.2. Con referencia a la retención por concepto de regalía minera, sostenida por el demandante, cuando señala que la retención fue realizada en cumplimiento a lo dispuesto por el art. 1 de la L. N° 3787, no correspondiendo que esa deducción sea respaldada con formularios oficiales que evidencien la deducción y el empoce a la entidad recaudadora como medio fehaciente de pago, argumento completamente inadmisibles por las normas que reglamentan la devolución impositiva, refiriéndonos concretamente al art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el art. 27874, que concretamente señala que: "todas las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben ser respaldadas con medios fehacientes de pago", entonces, no se puede suponer la aplicación de la ley, siendo necesario demostrar el empoce de la suma retenida en la cuenta de la entidad recaudadora, mediante la presentación del formulario oficial, en apego a lo dispuesto por el art. 21 del D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008.

Por ello, debemos considerar también que, la solicitud de devolución impositiva, necesariamente debe estar respaldada con información fehaciente de los gastos que darán lugar al cómputo de crédito fiscal, objeto de devolución, siendo responsabilidad del interesado acreditar con documentación pertinente y legalmente establecida, consecuentemente, la inobservancia de la normativa de cumplimiento obligatorio es atribuible únicamente al interesado.

VI.1.3. Con relación a las facturas Nos. 986 y 986 emitidas por COMIBOL, sobre el descuento del impuesto a las transacciones financieras.

Al respecto La L. N° 3446, en el art. 4 dispone: que el sujeto pasivo del impuesto a las transacciones financieras, es el titular de la cuenta bancaria. En ese contexto, si bien es evidente que por las facturas Nos. 986 y 992 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, la EMV solicitó la devolución impositiva, por lo que la administración tributaria en el inicio del proceso de verificación pidió los medios fehacientes de pago de las compras mayores a 50.000 UFV's, ante lo cual se estableció que a fs. 910 y 989 de antecedentes administrativos, existe una correlación entre el importe de la factura y los medios fehacientes de pago, determinando en las liquidaciones finales, más la alícuota efectiva del IVA "14.94252873%", se estableció el valor de la factura para cada uno de los lotes de mineral comprado, cuyas facturas fueron emitidas cumpliendo los requisitos del art. 4 y 5 de la L. N° 843.

Asimismo, se tiene que en la segunda parte de los citados cuadros, la EMV efectúa la descripción de los pagos, estableciendo en la columna: "comprobante final" el detalle de los comprobantes de banco dólares emitidos por el pago de la compra; en la columna: "líquido pagable final", consigna los saldos a cancelar establecidos según las Liquidaciones Finales y las "Regalías Mineras", asimismo es evidente que agrega un detalle de Cargos ITF, según detalle adjunto, por \$us. 17.070.76 y \$us. 8.212,42 respectivamente; importes que si bien cuentan con un detalle de Cargo de ITF por pagos de compra de concentrados de estaño mediante transferencia por el Banco Central de Bolivia abril/2013 y cargo ITF por pagos compra concentrados de estaño mediante transferencia por el Banco Central de Bolivia mayo 2013, los mismos difieren de los citados en el recurso jerárquico, no advirtiéndose mayor documentación de respaldo de la afirmación del contribuyente que el cargo del ITF fuera de Bs 15.445.62 y Bs 7.430.60 por las facturas señaladas, en consecuencias los medios fehacientes de pago no son claros para que el sujeto pasivo pueda beneficiarse con el crédito fiscal solicitado, máxime cuando se evidencia que la Empresa Minera Vinto del total a pagar a COMIBOL por la compra de concentrado de estaño, descontó el importe que corresponde al ITF; es decir, en lugar de asumir el gasto por ese concepto, trasladó a su proveedor COMIBOL, entonces cómo pretende beneficiarse de algo que no le costó, ante lo cual tampoco cuenta con los documentos para acreditar su pretensión y el extracto bancario no constituye medio fehaciente de pago, menos de algo que nunca pagó, siendo por tanto correcta la actuación de la administración tributaria.

VI.1.4. Conclusiones.

Por los fundamentos expuestos, la pretensión solicitada por la empresa demandante no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. N° 27310 que reglamenta el código tributario, modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874 (reglamenta algunos aspectos del código tributario) vigente para el período mayo 2013, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70-5, de la L. 2492, que prevé como obligación del contribuyente el demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden; en el mismo sentido el art. 66-11, de la citada Ley, reconoce que la ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción. En el caso de autos, al no haber demostrado la parte actora que las facturas detalladas supra, cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, éste tribunal no puede ordenar la restitución de los montos solicitados, coincidiendo con el criterio sustentado por la Autoridad recurrida.

En cuanto al principio de neutralidad impositiva, cabe señalar que el art. 12 de la L. N° 1489 modificado por la L. N° 1963, señala que los exportadores recibirán la devolución de impuestos, el art. 13 de la L. N° 1489 modificado por la L. N° 1963, aclara que la devolución estará sujeta a reglamentación, es decir el D.S. N° 25465 que en su art. 10, establece que la devolución del IVA será reintegrado, según lo dispuesto en los arts. 18 y 11 de la L. N° 843, siendo evidente que en el presente caso el sujeto pasivo no respaldó con Medios Suficientes de Pago la totalidad de las facturas recurridas, además de los documentos contables que señala haber presentado el recurrente, respaldan parcialmente las facturas emitidas por COMIBOL-EMC Y EMH, y no se evidencia que la EMV realizó el gasto por el pago del ITF y por tanto no puede beneficiarse del mismo, máxime cuando el mismo no es sujeto a devolución como erróneamente pretende la empresa demandante.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que el demandante no acreditó con medios fehacientes el pago del 100% de las facturas emitidas por COMIBOL por venta de concentrados de mineral, del período

fiscal mayo 2013, consecuentemente es correcta la depuración de crédito fiscal de Bs 1.224.253,00 dispuesto por la AGIT en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0427/2015.

POR TANTO: La Sala Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 18, interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación de la Empresa Minera Vinto, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 0427/2015 de 23 de marzo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



37

**Gerencia Distrital Oruro del servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 78 a 84 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, cursante de fs. 60 a 76 vta., pronunciada por el director ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 78 a 84 vta.; el memorial de apersonamiento de fs. 159 a 165 del tercero interesado, la réplica de fs. 170 a 172 vta., la dúplica de fs. 176 a 179, el decreto de "Autos" a fs. 185 y; los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que la Gerencia Distrital Oruro del servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Verónica Jeannine Sandy Tapia, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la resolución jerárquica N° AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, amparada en el art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002 y los arts. 778 al 782 del Cód. Pdto. Civ., aplicables a la materia por mandato del art. 74.2 del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.), expresando lo siguiente:

I.2.1. Refirió que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del C.T.B., el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Distrital Oruro, procedió a la verificación externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalurgia Vinto relativa al IVA ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4036297494 correspondiente al periodo fiscal de noviembre de 2013; en tal sentido el 28 de noviembre de 2014, notificaron al contribuyente citado precedentemente, con la referencia con la orden de verificación externa N° 14990200434, al mismo tiempo se le puso en conocimiento con el requerimiento de documentación N° 14400900051, con el que se le solicitó la documentación detallada en el citado requerimiento, concediéndose a dicho propósito el plazo de cinco días para su presentación.

I.2.2. El 31 de octubre de 2014, se emitió el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/167/2014, en el que se concluyó que de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva, corresponde la devolución de Bs 12.254.449, por el IVA del periodo de noviembre de 2013.

I.2.3. El 5 de diciembre de 2014, se emitió la resolución administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00846-14, mediante la cual se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal de noviembre de 2013, por el importe de Bs 12.254.449 notificándose al contribuyente con dicho actuado administrativo el 25 de noviembre de 2014.

I.3. Fundamentos de la demanda.

Acusa que, del análisis, valoración y antecedentes de la resolución impugnada, emitida por la AGIT, se tiene los siguientes agravios:

Refirió que los fundamentos centrales de la resolución jerárquica para confirmar la revocatoria parcial de la resolución de alzada, es inexistente de una correcta aplicación y comprensión de la Ley, refiriendo de forma textual lo señalado en la resolución jerárquica.

En ese sentido afirmó que las facturas comerciales de exportación N° 686 y 699 están emitidas a Oxbow Metales México S. de R.L de CV, y no es respaldada por el contrato VEX-01-13 de compra-venta de estaño metálico por existir incongruencias en lo que establece en la cláusula primera que establece como comprador a Carbominerales S.A.C., la cláusula novena que solicita la emisión de factura comercial de exportación a nombre de Oxbow Metales México S. de R.L. de CV y la cláusula decima cuarta que indica como comprador a Carbominerales S.A.C., por lo que corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización según establece el art. 10 del D.S. N° 25465.

Asimismo refiere que la factura comercial de exportación N° 693 no es respaldada por el contrato VEX-07/13 de compra-venta de estaño metálico por existir incongruencia en los estipulado en las clausulas Primera y Vigésima, por lo que corresponde aplicar el 45% al Valor oficial de cotización según establece el art. 10 del D.S. N° 25465.

Que la factura de exportación N° 694, en los gastos portuarios en el detalle de despacho de la carga en el dato de destino final indica Baltimore USA, siendo el destino final correcto Amberes Bélgica, por lo que corresponde aplicar el 45% al Valor oficial de cotización según lo establecido por la normativa señalada parágrafo supra.

Que la factura de exportación N° 695 consigna \$us 1.662,66.- como gastos portuarios del cual el respaldo del gasto realizado evidencia que se pagó \$us 1.650,37.-, existiendo una diferencia de \$us 12,29 conforme establece el art. 1 parágrafo XVI la RND 10.0032.07, que modifica el parágrafo V de la Resolución Normativa 10-0016-07, correspondiendo aplicar la normativa señalada precedentemente.

En cuanto a la factura comercial de exportación N° 697, se encuentra consignado un importe consolidado de \$us 751,71 por concepto de flete terrestre, los respaldos por este gasto son de \$us. 813,50 no guardando relación, ya que presentan diferencias entre el importe consignado y el pago efectivo, existiendo una diferencia de \$us 61,79, por lo que nuevamente corresponde aplicar la normativa señalada ut supra.

Posteriormente cita textualmente la normativa señalada en cada parágrafo (art. 10 del D.S. N° 25465), para concluir que dicho precepto es taxativo cuando establece que se presumirá como gastos de realización el 45% cuando estos no estén debidamente respaldados con las condiciones contractuales.

En ese sentido manifestó que en base a lo señalado precedentemente, la administración tributaria ha reglamentado las solicitudes de devolución impositiva mediante la resolución normativa de directorio N° 10-0004-03, de 11 de marzo de 2003, en su art. 5. (citando lo establecido en dicho artículo), aludiendo que de esta última disposición se puede advertir la exigencia de la presentación de los documentos que respalden las condiciones contratadas, debiendo en consecuencia dichos documentos contener toda la información relativa a los gastos de realización, aspecto que de la revisión de obrados no se evidencia.

Por otra parte, cito el art. 65 del C.T.B., art. 4-g) de la L. N° 2341, art. 66-II y 70-4 de la L. N° 2492, añadiendo que el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, dispuso que cuando corresponda la devolución impositiva, en las compras por importes mayores de cincuenta mil UFV, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables a través de medios fehacientes de pago, para que la administración tributaria reconozca el crédito que corresponda.

Que el contribuyente presentó como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral) certificación de Boleta 3009 con N° de orden 4042539330 y 4042212217, comprobantes de bancos en bolivianos, extractos bancarios y cuadro de retención de regalía minera y cuadro desglosado de regalía minera.

Que por informe cite: SIN/GDOR/DF/VE/INF/167/2013 de 31 de octubre de 2014, el departamento de fiscalización estableció como monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 2.822.152.- (dos millones ochocientos veintidós mil ciento cincuenta y dos 00/100 bolivianos), por el IVA del periodo fiscal de noviembre de 2013, por no encontrarse las facturas completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, montos que corresponden disminuirse del importe inicialmente solicitado por el contribuyente; debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 12.254.449; asíéndose notar el demandante que, una vez comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro el presente proceso de verificación.

En ese sentido refirió que la administración tributaria consideró las facturas N° 1063, 1070, 1068, 1071, 1069, 1074, 1067, 1065, 1062, 1064 emitidas por la corporación minera de Bolivia y las facturas N° 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 127 y 128 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Colquiri.

Finalmente citó el art. 13 y 14 de la L. N° 1489, art. 3 del D.S. N° 25465, para luego concluir refiriendo que en virtud a los antecedentes expuestos y los presupuestos legales descritos, la administración tributaria, observó en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, respetando los derechos y garantías de la Constitución Política del Estado.

I.4. Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se confirme la resolución administrativa de CEDEIM N° 23-00846-14 de 5 de diciembre de 2014, emitido por la administración tributaria.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 85 y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 105 a 111 vta., de obrados, expresando lo siguiente:

Que la administración tributaria no expresó de forma clara ni precisa cual es el objeto de observación con relación a la resolución emitida por esta instancia jerárquica, toda vez que en la demanda solo efectuó una copia textual de lo que se expresó en la resolución impugnada; además que en la demanda citan los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, 12 de la L. N° 1489 y 2 de la L. N° 1963, pero no mencionan en qué medida o aspecto la autoridad demandada habrían infringido estos preceptos jurídicos; aspecto que no se adecua a la Sentencia N° 510/2013, de 27 de noviembre.

Por otra parte refirió que, el demandante señaló que las facturas comerciales N° 686, 699, 694 y 697 no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización; al respecto es pertinente mencionar el principio de congruencia del cual ha referido la "Sentencia N° 273A de 15 de noviembre de 2012" (sic), emitida por la Sala Plena, comprendido que la instancia jerárquica a tiempo de emitir criterio y resolución se pronunció sobre lo peticionado por la parte ahora demandante, conforme establece la normativa vigente.

Que los gastos de realización, se encuentran establecidos en el art. 10 del D.S. N° 25465, el art. 64 de la L. N° 2492 y el art. 5 de la RND N° 10-0004-03, normativa que si bien la aplicación de los gastos de realización efectivamente incurridos por el exportador de minerales en la determinación está supeditada a la presentación de los documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal; sin embargo, la normativa no es taxativa en cuanto a que solo la existencia de un contrato escrito entre las partes permita dicha aplicación, sino que la misma está referida a demostrar documentalmente el alcance del compromiso.

En ese sentido refirió que, se evidencia que las facturas comerciales de exportación N° 686, 687, 688, 689, 690, 691, 692, 693, 694, 695, 696, 697, 698, 699, 700 y 701, consignan su valor inicial, al que se les resta los gastos de realización (flete terrestre, seguro y gastos de puerto hasta Arica) de cuya diferencia se obtiene el valor FOB frontera, que también se encuentra consignado en las respectivas declaraciones únicas de exportación (DUE N° C-17255, 17262, 17468, 17465, 17687, 17741, 14930, 17936, 17938, 17941, 18025, 18093, 18096, 18195, 18367 y 18370, a efectos de determinar el valor FOB IVA exportaciones, en la columna "valor oficial de cotización \$us", consignó el importe que corresponde al valor oficial bruto que se encuentra registrado en los formularios de liquidación de regaliza minera.

Posteriormente la autoridad demandada paso a detallar las facturas comerciales de exportación N° 686, 699, 694, 695, 697 y 699; para luego aclarar que si bien el monto máximo de devolución alcanzaría a Bs 20.014.472 sin embargo, de la compulsa de los antecedentes administrativos, se tiene que el importe sujeto a devolución presentado por la EMV, alcanza a Bs 20.039.026, siendo la diferencia de Bs 24.554.-, no se encuentra respaldada por el Sujeto pasivo, pues según el formulario N° 1135 realizó la determinación de la base de cálculo de la devolución impositiva tomando en cuenta las facturas comerciales de exportación; sin embargo, los importes de columna "Importe valor oficial Bs" no se encuentran señaladas en las facturas; además al solicitar el sujeto pasivo un importe de devolución menor al determinado, corresponde considerar el importe de Bs 20.014.472 como importe máximo de sujeto a devolución.

Por otro lado refirió que, se puede verificar que de la depuración del crédito fiscal por falta de medios fehacientes se debe a la diferencia no pagada de Bs 2.550.874 que corresponde al 14.94% del "valor neto base P/Facturación" de las facturas N° 1063, 1070, 1068, 1071, 1069, 1074, 1067, 1065, 1062, 1064 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni y las facturas N° 121, 128, 115, 122, 117, 116, 120, 123, 118, 127 y 119, emitidas por COMIBOL Empresa Minera Colquiri, según documentación presentada por la empresa recurrente, al respecto refirió que el objetivo de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción, en ese sentido refirió que el recurrente no demostró el pago total de las facturas depuradas (Bs 2.550.876) sin embargo, es preciso señalar que la normativa no prevé la validez parcial de una factura, por lo que habiendo la Administración tributaria observado la validez de una parte de la factura, esta instancia no puede observar en su totalidad las facturas, en aplicación del parág. II, art. 63 de la L. N° 2341.

Culmino refiriendo que, en consecuencia se dejó sin efecto el importe establecido como no sujeto a devolución de Bs 4.937.871 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo de devolución; Bs 244.897.-, por descuento desconocido y por la diferencia cambiaria; y mantuvo la depuración de Bs 2.577.255 por falta de medios fehacientes de pago, ITF y descuento SENARECOM; estableciendo como crédito fiscal valido de devolución Bs 17.437.217 correspondiente al periodo fiscal de noviembre de 2013; acto amparado en el art. 180-II de la C.P.E., que busca la verdad real o verdad material.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio.

III. Tercer interesado.

Por proveído cursante a fs. 166, se dio por apersonado en su condición de tercer interesado a la Empresa Metalúrgica Vinto, representado legalmente por su gerente general, Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán, quien por memorial de fs. 159 a 165, en síntesis argumento lo siguiente:

Después de hacer una relación de los antecedentes, procedió hacer un copiado de la resolución impugnada, para luego manifestar que la demanda es inconsistente en su análisis y valoración jurídica, para posteriormente continuar haciendo un copiado de la demanda; posteriormente sostiene sobre los medios fehacientes de pago, para continuar haciendo un copiado textual de la demanda.

Por otra parte, argumento sobre los fundamentos de hecho y de derecho que desvirtúan la demanda, sostiene que de la revisión de los antecedentes administrativos y de la demanda, se evidencia que el SIN Oruro realizó una incorrecta aplicación y comprensión de la ley, aspecto que se demuestra de la falsa aplicación de la presunción de legalidad.

Por otro lado señaló que, no es cierto que el contrato VEX-01/13 no respalde las facturas comerciales de exportación N° 686 y 699 por supuesta incongruencia en lo estipulado en la Cláusula Primera que establece como comprador a Carbominerales S.A.C., la cláusula novena

que solicitó la emisión de la factura comercial de exportación a nombre de Oxbow Metales México S. de R.L. de CV y la cláusula decima cuarta que indica como comprador a Carbominerales S.A.C.

Afirmo que, los términos internacionales de comercio (INCOTERM), y el art. 10 del D.S. N° 25465 no establecen presentación de contrato, por lo que no tiene sentido la observación de las facturas comerciales de exportación N° 686 y 699.

Que sobre la factura comercial de exportación N° 693, no corresponde las observaciones del demandante; puesto que, en la cláusula vigésima del contrato VEX-07/13, firma la gerente administrativa de la empresa SHIMPO LTDA (Virginia Keiko Shimojyo Osaki), por lo cual solicitó que se tenga presente lo señalado sobre los términos internacionales de comercio y art. 10 del D.S. N° 25465 -no establecen presentación de contrato-.

Que la factura comercial de exportación N° 694, en los gastos portuarios en el detalle de despacho de carga señala destino final Baltimore USA siendo lo correcto el destino final Amberes Bélgica, error que fue subsanado por la administración de servicios portuarios, a cuyo efecto se presentó en alzada el descargo documental pertinente, como medio de prueba de reciente obtención, por lo que no corresponde la observación efectuada en la demanda.

Que las facturas comerciales de exportación N° 695 y 697, señaló que se presentó al SIN Oruro el respaldo correspondiente por las diferencias existentes con el medio de pago al momento de la solicitud de devolución, además que es humanamente imposible vaticinar con exactitud los posibles gastos portuarios, por la presentación de algunos imprevistos en esa etapa de exportación.

Finalmente refirió que, los fundamentos expuestos en los puntos anteriores fueron comprobados en la resolución de alzada y posteriormente corroborados en la instancia jerárquica, por lo que se evidencia que el SIN Oruro realiza una incorrecta aplicación y comprensión de la ley.

III.1. Petitorio.

Concluyo solicitando que se declare improbadamente la demanda, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales; sólo en las partes explícitamente contestadas.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución jerárquica impugnada, se establece los siguientes hechos:

1.- Que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó el 28 de agosto de 2014, al representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la orden de verificación N° 14990200434, de 15 de julio de 2014, (fs. 2, Anexo 1) por los elementos vinculados al crédito fiscal del periodo fiscal de noviembre de la gestión 2013; asimismo le notificó con el requerimiento N° 14400900051, en el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT, libros de ventas y compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, comprobantes de ingreso y egreso, extractos bancarios del periodo de noviembre de 2013, estados financieros y dictamen de auditoría gestión 2013, libros de contabilidad, formularios de solicitud de CEDEIM, documento de exportaciones, ;medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV, gastos de realización, estructura de costos del producto exportado y detalle de las facturas comprometidas en el periodo de noviembre de 2013, (fs. 3, Anexo 1).

2.- El 2 de septiembre de 2014, Carlos Roque Pinto, apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, mediante nota cite: DEPTO-CONT-IMP-77/14 (fs. 9), solicitó ampliación de plazo de quince días para la presentación de la documentación requerida; lo cual fue contestado mediante proveído N° 24-01260-14 (fs. 8), emitido por la administración tributaria, otorgando dos días adicionales al plazo establecido.

3.- El 5 de septiembre de 2014, la Administración Tributaria, recibió la documentación requerida; diligencias efectuadas mediante Acta de entrega y devolución de documentos N° 14400900051 (fs. 20, Anexo 1) y acta de devolución de documentos (fs. 21, Anexo 1).

4.- Posteriormente el 31 de octubre de 2014, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/VE/INF/167/2014, en que señala que se aplicó la presunción del 45% a los gastos de realización porque estos no estaban explícitamente consignados en la declaración de exportación, observó la falta de medios de pago de las facturas que no respaldan el 100% del pago, determinándose que deberá devolverse Bs. 12.254.449.- por el IVA del periodo de noviembre de 2013 (fs. 961 a 966, Anexo 2).

5.- El 12 de diciembre de 2014, la administración tributaria notificó personalmente a Carlos David Roque Pinto apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la resolución administrativa CEDEIM previa N° 23-00846-14, de 5 de igual mes y año, resolviendo establecer como importe a devolver Bs. 12.254.449.- por el IVA del periodo fiscal de noviembre de 2013 y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.822.152.- producto de la depuración del crédito fiscal (fs. 967 a 972, Anexo 2).

Dicha resolución administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada (fotostáticas de fs. 26 a 32), interpuesto por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, que fue resuelto por resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0267/2015, de 30 de marzo, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fotostáticas de fs. 33 a 50), revocando parcialmente la resolución administrativa CEDEIM previa N° 23-00846-14 (CITE: SIN/GDOR/DJCC/UTJ/RAC/31/2014) de 5 de diciembre de 2014; consecuentemente se dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs. 4.937.871.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs. 244.897.- por diferencia de cambio y se confirmó el importe de Bs. 2.577.255.- como no sujeto a devolución impositiva por falta de medios fehacientes de pago; declarando en consecuencia como sujeto a devolución impositiva la suma de Bs. 12.254.449.- más Bs. 4.937.871.- y Bs. 244.897.- sumando en total Bs. 17.437.217.- por el periodo fiscal de noviembre de 2013.

Interpuesto el recurso jerárquico por la entidad demandante (fotostáticas de fs. 51 a 57), se emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, (fs. 60 a 76 vta.) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la resolución de alzada en su totalidad, en aplicación a lo previsto en el inc. b), parágrafo I del art. 212 del Cód. Trib., boliviano.

IV.1.- De la naturaleza jurídica del proceso y la competencia de este tribunal.

Contra el fallo jerárquico, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 78 a 84 vta., de obrados.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala contenciosa y contenciosa administrativa, social y administrativa segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la Litis se circunscribe a determinar: si la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó adecuadamente la normativa tributaria al establecer que no corresponde en este caso, la determinación de gastos de realización aplicando el 45% establecido en el art. 10 del D.S. N° 25465, del valor de las exportaciones, por estar esos gastos correctamente respaldados y si las facturas en cuestión fueron canceladas en su totalidad y si se encuentran respaldadas a efecto del crédito fiscal.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Que de la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, se tiene que la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0267/2015, de 30 de marzo, revocó parcialmente la resolución administrativa CEDEIM previa No 23-00846-14, dejando sin efecto el importe de Bs 4.937.871 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs 244.897.-, por diferencia de cambio y confirma el importe de Bs 2.577.255 como no sujeto a devolución impositiva por falta de medios fehacientes de pago; declarando en consecuencia como sujeto a devolución el importe de Bs 12.254.449 establecido en el primer punto de la parte resolutive del acto impugnado más Bs 4.937.871 y Bs 244.897 mencionado, sumando un total de Bs 17.437.217 por el período fiscal noviembre 2013.

De lo señalado precedentemente y de la revisión de obrados se tiene que, sobre los gastos de realización, la administración tributaria en su demanda señala que las facturas comerciales de exportación N° 686 y 699 emitidas a OXBOW Metales México, no están respaldadas por el contrato VEX-01-13, ya que advirtió incongruencias en la cláusula primera, que señala como comprador a Carbominerales S.A.C.; en la cláusula novena, que solicita la emisión de la Factura a favor de Oxbow Metales México; y, en la cláusula décima cuarta, que indica como comprador a Carbominerales S.A.C.; que, la Factura N° 693, no está respaldada con el contrato VEX-07/2013 por existir incongruencias en las cláusula primera, que señala como comprador a Toyota Tstusho Corporation y la cláusula vigésima, es firmada por el Gerente Administrativo de la empresa Shimpo Ltda.; la Factura N° 694 en los gastos portuarios indica como Destino Final Baltimore USA, siendo el destino final Amberes Bélgica; la Factura N° 695 consigna \$us1.662,66 como gastos portuarios sin embargo los respaldos señalan el pago de \$us1.650.37 existiendo una diferencia de \$us 12.29.-; la Factura N° 697 consigna un importe de \$us 751.71.- por flete terrestre, los respaldos del gasto son \$us 843.50.- evidenciándose una diferencia de \$us 61. 79; por lo que, aplicó el 45% a los gastos de realización según lo dispuesto en el art. 10 del D.S. N° 25465, al no estar explícitamente consignados en la declaración de exportación.

Por su parte, la Empresa Metalúrgica Vinto, a través de su representante legal señaló que solicitó como importe de devolución Bs 20.039.026.-; sin embargo, la ARIT estableció como importe a devolución Bs 12.254.449.-, existiendo una diferencia de Bs 7.784.577.-, cuyo detalle se traduce en: gastos de realización Bs 4.962.425, Descuento ITF Bs 20.626.-, descuento desconocido Bs 155.275.-, descuento diferencia T/cambio Bs. 95.375.-, y depuración medios fehacientes de pago facturas 50.000 UFV por Bs. 2.550.876.-, siendo que la ARIT establece la devolución del Crédito Fiscal por gastos de realización, solicita la devolución del importe de Bs 24.554.-, que es la diferencia entre lo observado por la administración tributaria de Bs 4.962.425 y los ajustes realizados por la instancia de alzada de Bs. 4.937.871 que dejó sin efecto.

En ese sentido debemos señalar que, en cuanto al procedimiento de devolución de impuestos al sector minero metalúrgico, el art. 10 del D.S. N° 25465, señala que: "La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal"; Asimismo, en ejercicio de su facultad normativa establecida en el art. 64 de

la L. N° 2492, la administración tributaria establece en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 1 0-0004-03, que para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de la Declaración de Exportación, Factura comercial del exportador, Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, Declaración Única de Importación, Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado y aclara que el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación de o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal

De la normativa citada, se evidencia que la aplicación de los gastos de realización efectivamente incurridos por el exportador de minerales en la determinación, se encuentra sometida a la presentación de los documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal; sin embargo, al igual que la AGIT, este Tribunal Supremo considera que, la normativa no es taxativa en cuanto a que sólo la existencia de un contrato escrito entre las partes permita dicha aplicación, sino que la misma está referida a demostrar documentalmente el alcance del compromiso asumido por el vendedor en la realización de la transacción, es decir, respaldar los gastos efectivamente incurridos y que le corresponden al vendedor o exportador; por lo que de la revisión de obrados, se evidencia que la administración tributaria notificó al representante de la Empresa Metalúrgica Vinto con la orden de verificación N° 14990200434, para la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal del período fiscal noviembre 2013, en la modalidad verificación previa- CEDEIM y el Requerimiento N° 14400900051, en el cual solicitó la presentación de las declaraciones juradas del IVA e IT, libros de ventas y compras IVA, Notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, comprobantes de ingreso y egreso, extractos bancarios del período noviembre de 2013, estados financieros y dictamen de auditoría, libros de contabilidad, formularios de solicitud de CEDEIM, documento de declaraciones únicas de exportación (due), documentos de respaldo a las exportaciones, medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV, gastos de realización, estructura de costos del producto exportado y detalle de las facturas comprometidas; documentación requerida que fue presentada por el sujeto pasivo.

En ese marco, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/167/2014, con el que observó las facturas comerciales de exportación n° 686, 699 y 693 debido a que no están respaldadas por los contratos presentados pues según su criterio se advirtió ciertas incongruencias en ellas; las facturas No 694 y 695, fueron observados por los gastos portuarios, pues el destino final es diferente en el despacho de carga y porque existen diferencias entre lo consignado y lo pagado; en la Factura N° 697 se observó las diferencias entre lo consignado y lo pagado por flete, por lo que, al no estar explícitamente consignados los Gastos de Realización, dicha Administración Tributaria aplicó la presunción del 45%, mismas que fueron confirmadas en la resolución administrativa CEDEIM previa N° 23-00846-14 de 5 de diciembre de 2014, resolución notificada el 12 de diciembre de 2014;

Bajo ese entendimiento la administración tributaria en las facturas comerciales de exportación observadas, consideró correctamente los gastos de realización, por lo que aplicó el 45% como gastos de realización por las citadas facturas de exportación; puesto que, reiterando lo estipulado por el art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, que dispone: "la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal". Estos gastos comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador en la forma que hubiera sido acordada, normativa reglamentada por la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que debe respaldar los gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal. "art. 5°.- Para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de los siguientes documentos: - declaración de exportación (copia exportador) - Factura comercial del exportador - Certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero - pólizas de importación (adjunto boleta de pago) - formulario de declaración jurada del impuesto al valor agregado (143-1) para el sector exportador de hidrocarburos, los requisitos establecidos en la resolución administrativa N° 05-029-01. El sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal (D.S. N° 25465 art. 10); La documentación detallada precedentemente deberá ser presentada en tres juegos, uno en originales y dos en fotocopias, complementarios: libro de compras IVA (a requerimiento de la administración)".

Respecto de los medios fehacientes que demuestren la transacción, el art. 66-II de la L. N° 2492 sostiene que es facultad de la administración tributaria: "aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción."

Bajo el entendimiento citado, comprobadas las diferencias que fueron inicialmente detectadas por la administración tributaria, se tiene conforme lo estableció este Tribunal Supremo en la Sentencia N° 541/2013 de 28 de noviembre, que: "la previsión legal que contiene el art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, es clara cuando señala que los gastos de realización deben ser explícitamente consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva...", fallo concordante con la Sentencia N° 70/2014, de 14 de mayo, emitida por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia, disponiendo que: "establecido el hecho que dio lugar a la aplicación de la presunción del 45% señalada en el art. 10 del D.S. N° 25465, se tiene que la previsión es clara cuando señala que los gastos de realización deben ser explícitamente consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la

diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva, lo que no ocurrió con las facturas 193 y 197, de modo que la decisión de la administración tributaria de aplicar la presunción del 45% ha sido correcta.”; de lo precedentemente señalado se tiene que, al no haber cumplido el Sujeto Pasivo con la normativa señalada, la decisión de la administración tributaria al aplicar la presunción del 45% del valor oficial de cotización del mineral o metal, fue correctamente determinada.

Asimismo, es pertinente aclarar que la administración tributaria para determinar el "valor oficial de cotización" tomó en cuenta el valor oficial bruto del "formulario de liquidación de regalía minera", determinando un importe de \$us 19.508.272.89 tal como se muestra en el papel de trabajo: cálculo del valor 13% IVA exportaciones (fs. 37, anexo 1 SIN); sin embargo, en el presente caso para la determinación del valor oficial de cotización se toma en cuenta el valor total de las facturas comerciales de exportación, deduciendo los gastos realizados desde la frontera hasta puerto de destino, siendo el monto máximo de la devolución en el presente caso la suma de Bs 20.014.472.-; sin embargo, de la compulsas de los antecedentes administrativos se tiene que el importe sujeto a devolución presentado por la EMV, alcanza a Bs 20.039.026.- (fs. 26, Anexo 1 SIN) advirtiéndose que la diferencia de Bs 24.554.- no se encuentra respaldada por el sujeto pasivo, puesto que, según el formulario 1135 realizó la determinación de la base de cálculo de la devolución impositiva tomando en cuenta las facturas comerciales de exportación; sin embargo, los importes de columna "importe valor oficial Bs" no se encuentran en las señaladas Facturas; por lo que se debe considerar como importe sujeto a devolución el determinado en instancia de alzada, en este entendido, corresponde considerar sólo el importe de Bs 20.014.472.- como Importe máximo sujeto a devolución, por lo que se confirma en este punto lo establecido en la resolución del recurso jerárquico.

Sobre la depuración de facturas por falta de medios fehacientes de pago la administración tributaria consideró como medios fehacientes de pago, determinando la devolución de Bs 12.254.449.- por el IVA de noviembre de 2013; por lo que, no fueron vulnerados los derechos del sujeto pasivo, quien debió presentar documentos que acrediten los gastos de realización, en amparo al art. 76 de la L. N° 2492, además el importe de Bs. 2.822.152.- fue observado por no encontrarse completamente respaldado con medios fehacientes de pago, que no demuestran el pago total del importe facturado.

VI. Conclusiones.

Por lo relacionado precedentemente, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2016, de 23 de junio, no realizó una correcta compulsas de los antecedentes respecto al término de prescripción de la facultad de ejecución de la Administración Aduanera, por lo que corresponde declarar probada en parte la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda contencioso administrativa, en consecuencia deja sin efecto la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, pronunciada por la autoridad general de impugnación tributaria, únicamente en la parte relativa a las consideraciones y determinación emergentes del establecimiento del monto total sujeto a devolución (Bs.20.014.472.-), siendo aplicable en este caso la presunción del 45% que establece el art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999; en consecuencia, practíquese en ejecución la liquidación correspondiente, sobre la base de lo determinado en esta resolución.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



38

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN y otra
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: Las demandas contencioso-administrativas de fs. 41 a 47 vta., del Exp. 351/2015 y de fs. 39 a 72 vta., del Exp. 365/2015, acumulados por A.S. de 18 de enero de 2017, de fs. 307 a 308 del Exp. 365/2015, debido a que en ambos casos se impugna la misma resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, pronunciada por la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT); las contestaciones de fs. 86 a 90 vta., Exp. 351/2016 y 88 a 109, Exp. 365/2016; memoriales de réplica de fs. 93 a 94 Exp. 351/2015, y 269 a 283 vta., Exp. 365/2015; y dúplica de fs. 101 a 102 vta., Exp. 351/2015 y 288 a 291, Exp. 365/2015; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda de la Gerencia Graco La Paz del SIN (Exp. 351/2015).

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la administración tributaria, mediante orden de fiscalización externa modalidad parcial N° 0012OFE00396, notificada el 3 de octubre de 2013, a María Inés Quispe de Salinas con NIT 2079665016, dio inicio a la fiscalización al impuesto al valor agregado (IVA), impuesto a la transacción (IT), impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) correspondientes a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, notificación en la que se hizo conocer a la contribuyente que será sujeto de un proceso de determinación, de acuerdo a lo establecido por los arts. 66, 100, 101 y 104 de la L. N° 2492 y los arts. 29 y 31 del D.S. N° 27310, de 9 de enero de 2004.

Afirma que dicha determinación fue tomada sobre base cierta, respaldada por la documentación presentada por la propia contribuyente, información de terceros y de la base de datos del sistema integrado de recaudo de la administración tributaria, por lo que, de acuerdo al informe final cite: SIN/GGLPZ/DF/FE/INF/06/14, de 21 de mayo de 2014, se estableció que la contribuyente no cumplió con sus obligaciones tributarias, emitiéndose la vista de cargo N° 32-0029-2014 (CITE: SIN/GGLPZ/DF/VC/39/14) de 21 de mayo de 2014, notificada el 22 del mismo mes y año, estableciendo una deuda tributaria de UFV 41.073.223.- equivalentes a Bs 79.906.722.- por concepto del IVA, IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, y sobre el IUE por la gestión fiscal que cierra en diciembre de 2009; importe que comprende el tributo omitido, intereses, sanción preliminar del 100% por la conducta tributaria y multa por incumplimiento a deberes formales.

Posteriormente, el 25 de junio de 2014, la administración tributaria emitió la resolución determinativa N° 24-0640-2014 en la que se conminó a la contribuyente María Inés Quispe de Salinas, para que en los términos establecidos por ley, deposite la suma de UFV 41.455.459 equivalentes a Bs 81.131.241, por los conceptos señalados en la vista de cargo citada ut supra.

Por lo que el 21 de julio de 2014, la contribuyente interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa N° 24-0640-2014, que fue resuelto por resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, de 13 de octubre, que anuló obrados hasta la vista de cargo N° 32-0029-2014; con el objeto de que la administración tributaria establezca la base imponible real respecto a las obligaciones tributarias de la contribuyente; contra dicho fallo la administración tributaria el 4 de noviembre de 2014, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por resolución AGIT-RJ 1731/2014, de 29 de diciembre, que dispuso la anulación de la resolución recurrida, disponiendo que la ARIT emita una nueva resolución pronunciándose sobre todos los aspectos recurridos por el sujeto pasivo en su recurso de alzada.

En cumplimiento a la Resolución AGIT-RJ 1731/2014, la ARIT el 16 de marzo de 2015, la ARIT emitió la resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2015, disponiendo revocar parcialmente la resolución determinativa N° 24-0640-2014, consecuentemente, dejó sin efecto el importe de Bs 13.615.448, más la actualización, intereses y sanción por omisión de pago por concepto del IUE omitido de la gestión fiscal 2009, así como la multa de UFV 500.- por incumplimiento del deber formal de registro en el libro de ventas IVA del periodo fiscal de noviembre de 2009; manteniendo firme y subsistente Bs 9.073.270 por el IVA y Bs. 2.093.832 por el IT, ambos impuestos por los periodos fiscales de enero a noviembre de 2009; y Bs. 2.040.758, por el IUE de la gestión 2009, los citados impuestos más actualización, intereses y sanción por omisión de pago, así como la multa de UFV 1.500.- por incumplimiento del deber formal de presentación de toda la documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, conforme el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 80265, de 12 de mayo de 2014.

Contra la resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2015, ambas partes plantearon recurso jerárquico, que fue resuelto por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto (fallo ahora impugnado), que dispuso confirmar la resolución recurrida.

Finalmente a solicitud de la contribuyente la AGIT emitió el auto motivado AGIT-RJ 0098/2015, de 7 de septiembre, en el que dispuso no ha lugar a la complementación de la resolución AGIT-RJ 1486/2015.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La administración tributaria, acusa que la AGIT formuló la resolución impugnada en base a los siguientes puntos:

I.2.1. La entidad demandante realizando un copiado textual en parte de la resolución impugnada referente a la determinación del IUE, que consideró ingresos no declarados emergentes de depósitos bancarios, al referir al respecto que la resolución jerárquica confirmó lo establecido en alzada, sin resolver todos los argumentos expuestos en el recurso jerárquico interpuesto por la administración tributaria, reiterando que para la determinación del costo de ventas la entidad demandante solo se limitó a considerar comprobantes de traspaso mensuales aportados por el sujeto pasivo, sin considerar otra documentación, vulnerando en consecuencia el derecho al debido proceso.

I.2.2. Por otra parte continuó copiando la resolución impugnada, referente al IUE considerando los EE.FF. costos de venta, para luego referir que hay que poner énfasis en el hecho de que la contribuyente no presentó mayor documentación contable para sustentar su manejo contable, pues como se afirmó en la resolución jerárquica los requerimientos de información N° 97523, 97561 y 97563, no fueron atendidos por la contribuyente. En consecuencia la AGIT pretende que se considere documentación para el costo de ventas que no fue proporcionada por la contribuyente, aspecto que denota la ausencia de motivación y fundamentación y de consideración de todos los argumentos expuestos por la administración Tributaria, siendo obligatoria constitucionalmente que la AGIT responda a todos y cada uno de los puntos impugnados por las partes.

Seguidamente la entidad demandante cita la S.C. N° 2016-2010-R, de 9 de noviembre, que en síntesis establece sobre el derecho al debido proceso, consecutivamente cita la S.C. N° 0758/2010-R, de 2 de agosto, que refiere sobre la motivación como elemento del debido proceso, deduciendo que de lo citado en dichas sentencias, se evidencia que la autoridad demandada vulneró estos derechos.

Posteriormente desarrolló lo establecido en los arts. 36, 40, 46 y 47 de la L. N° 843, para luego referir que también es pertinente citar el art. 8 del D.S. N° 24051, puesto que de las normas citadas se infiere que solo se considera como gastos y costos deducibles en el IUE, los que se encuentren dentro del curso normal de las operaciones de una empresa, además que deben cumplir la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada, que estén declarados dentro de la gestión fiscal objeto de fiscalización y que estén respaldados con documentación original. recalcando que en el presente caso la determinación de los ingresos no declarados fue en base a depósitos bancarios, cuya información fue proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A., no siendo válido el argumento de la resolución jerárquica que consideró como costos y gastos Bs. 52.675.575.- los que no cuentan con ninguna documentación de respaldo declarada por la contribuyente y que fue obtenida por la deducción resultante por la diferencia entre los ingresos no declarados por depósitos bancarios de Bs 60.721.124.- determinados por la fiscalización actuante y el monto de Bs 8.045.549.- que según el criterio de la contribuyente debe ser la nueva base imponible para la determinación del tributo omitido en el IUE, base obtenida aplicando de manera directa el margen de utilidad presunta del 13,25% determinado por la fiscalización actuante en base al inc. b) del art. 8 de la R.N.D. N° 10-0017-13, porcentaje que es aplicado sobre el total de los ingresos no declarados por este concepto, aspecto que no cuenta con la suficiente motivación y fundamentación, toda vez que la cita de la R.N.D., solo prevé el cálculo para la determinación del margen de utilidad presunta y no así el cálculo para la determinación de costos y gastos presuntos, no pudiendo validarse los mismos puesto que no se encuentran debidamente respaldados con documentación original.

Por otro lado refirió lo dispuesto en el art. 12 de la L. N° 843, sobre el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente. Deduciendo que en consecuencia dichos costos y gastos no pueden ser tomados en cuenta en la determinación de la utilidad neta imponible, toda vez que la contribuyente no declaró sus ingresos en la gestión fiscal que correspondía y no sustentó los costos y gastos necesarios para su obtención con documentación original.

Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, en consecuencia se resuelva revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 24-0640-2014, de 25 de junio.

I.3. Contestación a la demanda, de la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN (Exp. 351/2015).

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de marzo de 2016, que cursa de fs. 86 a 90 vta., y argumento lo siguiente:

Que sobre la argumentación de que la contribuyente no habría presentado mayor documentación contable para sustentar su manejo contable, refiere que por imperio de la ley, el mismo ente recaudador tiene la obligación de respaldar de manera indubitable los cargos establecidos al sujeto pasivo en función a las facultades establecidas, aspecto que no cumplió la administración tributaria.

Afirma que la administración tributaria se limitó a considerar los comprobantes de trasposos mensuales aportados por el sujeto pasivo, sin advertir que para la determinación de costo de ventas, se deben considerar otros aspectos como el inventario inicial, las compras realizadas y el inventario final, careciendo de respaldo legal y técnico la determinación efectuada.

Por otra parte refirió que, la administración tributaria en ninguna parte de su recurso jerárquico solicitó que la AGIT se pronuncie sobre el método que la entidad citada debería aplicar para la determinación de costos de venta, por lo que el ahora demandante no puede pretender subsanar errores o negligencias y confundir a los Magistrados con la presente demanda, siendo que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y el art. 198-e) y 211-1 de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT al conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, sea en estricta observancia del principio de congruencia, convalidación, preclusión e igual de las partes.

Sobre el argumento de la entidad demandante, que la determinación de los ingresos no declarados fue en base a depósitos bancarios cuya información fue proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A., refirió que conforme los antecedentes del proceso la AGIT verificó que la administración tributaria, inició un proceso de determinación contra María Inés Quispe de Salinas, mediante Orden de Fiscalización N° 0012OFE00396, con alcance en el IVA, IT e IUE de la gestión 2009, como resultado de la información proporcionada por la contribuyente y de terceros (Banco de Crédito de Bolivia y Aduana Nacional) determinó la obligación del sujeto pasivo, utilizando como base las ventas no declaradas según la administración tributaria de Bs 69.794.395; que asimismo de la compulsas al papel de trabajo denominado "determinación de ventas no declaradas por la compra de materiales de construcción proveedor Corporación Aceros Arequipa S.A.", se advierte que la administración tributaria, estableció ventas no declaradas considerando los depósitos y transferencias bancarias efectuadas por la contribuyente en cuestión, al consorcio Aceros Arequipa S.A. dichas operaciones bancarias fueron convertidas a bolivianos de acuerdo al tipo de cambio del dólar americano de acuerdo a la cotización del B.C.B., restándose las compras mensuales realizadas a Aceros Arequipa según depósitos bancarios e importaciones realizadas por la contribuyente, sumando el 13,25% como margen de utilidad presunta, llegando al total de ventas no declaradas, el mismo que fue sustento para la determinación sobre base presunta del IVA, IT e IUE; resalta sobre este punto que la entidad recaudadora estableció reparos por el IUE de la gestión 2009, incorporando ajustes por ingresos no declarados en base a depósitos bancarios efectuados por María Inés Quispe de Salinas en la cuenta de la Corporación Aceros Arequipa S.A., basando en un margen de utilidad del 28,16%, consiguientemente resulta evidente que la Administración Tributaria en la determinación del costo de ventas, se limitó a considerar los comprobantes de traspaso mensual aportados por la contribuyente, solo por el hecho que el importe no guarda relación con las

ventas del periodo, sin advertir que para la determinación del costo de ventas, se deben considerar otros aspectos como el inventario inicial, las compras realizadas y el inventario final; careciendo de respaldo legal y técnico la determinación efectuada.

Que por otra parte refiere que con relación a la determinación al costo de ventas de Bs 52.675.575 correspondiente a las ventas no declaradas emergentes de depósitos bancarios observada por la Administración Tributaria alegando que la R.N.D. N° 10-0017-13, solo prevé el cálculo para la determinación del margen de utilidad presunta y no así para la determinación de costos y gastos presuntos, señaló que conforme los arts. 36, 40 y 47 de la L. N° 843, la determinación del IUE, resulta de deducir de la utilidad (ingresos menos gastos de venta) gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente; sin embargo, la entidad demandante no consideró ningún costo o gasto necesario para su obtención, resultando válida la determinación tomada por la ARIT La Paz.

Afirma que, no existe congruencia entre los fundamentos de hecho y de derecho que expone la demanda, y el petitorio, toda vez que como se puede verificar la presente demanda, busca la revocatoria parcial de la Resolución Jerárquica, solo sobre la supuesta falta de pronunciamiento del método de determinación de costos de venta, y la determinación de IUE sobre ingresos no declarados emergentes de depósitos bancarios; empero conforme los antecedentes el ahora demandante observa una parte nada más del argumento técnico jurídico de la resolución impugnada, no habiendo impugnado los acápites "IV.4.2 Sobre el pronunciamiento ultra petita de alzada, y IV.4.6 sobre la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento a deberes formales" que en una parte fueron contrarios a la administración tributaria, siendo por lo expuesto contraria puesto que estaría aceptando tácitamente la otra parte de la resolución impugnada que fue en contra del ahora demandante.

Finalmente cita la Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ-1643/2013, señalándola como Doctrina y Jurisprudencia que aplicó la AGIT al momento de resolver la resolución impugnada, que refiere en síntesis que al no haberse aportado elementos suficientes que permitan establecer que un depósito realizado en cuenta propia de una persona particular responde a un ingreso no declarado, corresponde a esta instancia confirmar lo inicialmente establecido por la instancia de alzada; por otra parte señaló como Jurisprudencia la Sentencia N° 510/2013, de 27 de noviembre y la N° 238/2013 de 5 de julio, dictada por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, impugnada en el proceso.

II. Contenido de la demanda de María Inés Quispe de Salinas (Exp. 365/2015).

II.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

María Inés Quispe de Salinas a través de su representante legal, Fabiola Angélica Calle Cordero, señala que en mérito al art. 70 de la L. N° 2341, de 23 de abril de 2002, arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ. aplicables en materia tributaria por disposición de art. 74.2 de la L. N° 2492, art. 2 de la L. N° 3092, de 7 de julio de 2005, arts. 10 y 11 de la L. N° 620, de 29 de diciembre de 2014; apersonándose fundamento su demanda contencioso administrativa, por la que impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, pronunciada por la AGIT, pidiendo que se revoque la resolución impugnada.

II.2. Fundamentos de la demanda.

La demandante haciendo una transcripción de los antecedentes señalados en el punto: "I.1 antecedentes de hecho de la demanda" del presente fallo paso a fundamentar su demanda argumentando lo siguiente:

Que la resolución jerárquica vulneró los principios de legalidad, reserva de ley, debido proceso, presunción de inocencia, igualdad, imparcialidad, congruencia, doble instancia, seguridad jurídica, retroactividad y el derecho a la defensa, normativa prevista en los arts. 115, 116, 117, 119, 232, 311 y 323 de la C.P.E., y arts. 3, 6, 8 y 68-6, 7 y 10 del C.T.B.

Que el 17 de agosto de 2015, la AGIT emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, mediante la cual se confirmó la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015 de 16 de marzo, emitida de manera contradictoria, ilegal e ilógica, por cuanto, dicha resolución previamente a pronunciarse sobre el fondo refiere que analizará los vicios de forma denunciados, pero contrariamente determina que la AGIT, ya se pronunció en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, sobre los vicios de nulidad de la base presunta, así como señaló que si existía afectación por la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, debiendo hacer valer sus derechos interponiendo el contencioso administrativo y al no haberlo hecho tácitamente se estaría de conformidad con lo decidido, lo cual igualmente resulta incongruente por cuanto la resolución de recurso jerárquico en única instancia desestimó el vicio de anulabilidad identificado en la Resolución de Recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, que anuló obrados hasta la vista de cargo 32-0029- 2014, por lo cual no se presentó recurso jerárquico dado que estuvo de acuerdo con lo pronunciado; evidenciándose que no tuvo la oportunidad de asumir defensa sobre el referido vicio de anulabilidad desestimado por la AGIT en única instancia.

En el argumento que admitió el contenido de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, que se encuentra firme y ejecutoriado, es un fundamento totalmente arbitrario, toda vez que el 29 de diciembre de 2014, la AGIT emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, que anuló obrados hasta la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, a fin de que se emita una nueva resolución y se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la recurrente en su recurso de alzada; así la ARIT La Paz, emitió la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, que revocó parcialmente la R.D. N° 24-0640-2014, así dicha resolución fue pronunciada antes del cumplimiento de los veinte días para la presentación de la demanda contenciosa administrativa y antes de que venza los seis meses para la interposición de la acción de amparo constitucional.

Igualmente denunció como agravio que la vista de cargo incurrió en violación al principio de congruencia al establecer los reparos por compras en territorio del Perú y que harían presumir como venta en Bolivia, lo cual vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, dado que la vista de cargo como la resolución determinativa no cumplen con los arts. 96 y 99 del C.T.B., en cuanto a los fundamentos de hecho y de

derecho, pretendiendo hacer ver la AGIT, que sí existió indefensión pero atribuible a su persona, lo cual no es cierto al haber facilitado a la administración tributaria toda la documentación, basando la supuesta inexistencia de vicios de nulidad en la vista de cargo, con argumentos generales y escuetos y sin responder respecto al agravio de fondo que plantea la Vista de Cargo dado que no fundamentó ni motivó el hecho de perfeccionamiento del hecho generador que haga presumir ventas en Bolivia por compras realizadas en el Perú, más aún si los giros al exterior no constituyen en ingresos no declarados y no perfeccionan el hecho generador de la deuda tributaria; y al no haberse pronunciado hasta la fecha, ni la administración tributaria ni la A.I.T., con una posición legal, clara y solvente, no se le permitió asumir una defensa adecuada.

Que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa no cuentan con fundamentos de hecho y derecho que motiven la posición de la administración tributaria para establecer el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria en base a giros del exterior, y por ende no lograron su finalidad de hacer conocer los motivos por los cuales se estaría determinando esa cuantiosa e imaginaria deuda tributaria, lo que le causó indefensión puesto que al desconocer los fundamentos del supuesto perfeccionamiento del hecho generador no pudo desvirtuar técnica ni legalmente los cargos de la administración tributaria, por otro lado, la AGIT nunca respondió a los agravios de fondo respecto a que la Vista de Cargo, no reflejó, ni fundamentó y menos motivó el hecho del perfeccionamiento del hecho generador que haga presumir ventas en Bolivia por compras realizadas en el Perú, más aún si toda la mercadería importada ingresó por zona franca desaguadero que no es propiamente territorio boliviano para fines impositivos, y que los giros al exterior no son ingresos no declarados y no perfeccionan el hecho generador de la deuda tributaria, restringiendo su derecho al debido proceso en su vertiente la fundamentación y motivación de las resoluciones.

Afirma que, la actuación de la administración tributaria incumplió los arts. 66, 95 y 100 del C.T.B., a fin de establecer la verdad material, de acuerdo al art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, por cuanto esta no aportó elementos suficientes que permitan establecer que los depósitos realizados en la cuenta de la Corporación de Acero Arequipa S.A., respondería a compras efectuadas por la contribuyente y menos que las mismas hayan sido comercializadas para determinar la existencia de un ingreso no declarado, materializándose la violación del principio de verdad material en la determinación correcta del perfeccionamiento del hecho generador ocasionando que la AGIT, en desconocimiento del debido proceso y la defensa, determine al igual que la administración tributaria, la existencia de ventas no declaradas considerando los depósitos y transferencias bancarias efectuadas, pese a que nunca se pudo perfeccionar el hecho generador de la obligación tributaria por giros realizados a una empresa del exterior, por cuanto no se demostró la legal importación de la mercancía comprada en el exterior donde en todo caso es atribución de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) presumir la importación, por lo que la AGIT al desestimar la documentación que presentó indicando que las facturas de ventas en zonas francas emitidas por José Aniceto Salinas Tarqui, Declaración Única de Importación (DUI) y contratos de asociación accidental demostrarían la relación contractual entre el usuario de zona franca y los clientes en la nacionalización de barras de construcción, no se relacionaría con su persona, por ello los giros al proveedor internacional ni tienen relación con la mercancía nacionalizada y comercializada en zona franca, ni establece implícitamente la comisión del ilícito de contrabando, toda vez que si no existe relación entre la mercadería comprada en el exterior y vendida y/o comercializada en territorio aduanero nacional, no se perfeccionaría el hecho generador por la venta de mercancía que no habría ingresado a Bolivia, además que conforme al D.S. N° 470 de 7 de abril de 2010, las mercancías vendidas en zona franca no se encuentran alcanzadas por el IVA, ni el IT.

Alega también que, conforme al art. 96-I del C.T.B., la vista de cargo debe cumplir con ciertos requisitos para su validez y la ausencia de cualquier de ellos la vicia de nulidad; asimismo, sobre los requisitos que debe contener la resolución determinativa, el art. 99.II del C.T.B., estableció que además de otros debe especificarse la deuda tributaria, así como deben fundamentar los hechos y los derechos y establecer la calificación de la conducta; de igual forma, el D.S. N° 21532 de 27 de febrero de 1987, determinó que el nacimiento del hecho imponible se perfecciona en caso de ventas de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero; por otro lado, se advierte que la AGIT, desconoció su derecho a la igualdad en la aplicación de la ley en su vertiente a la seguridad jurídica, por cuanto en un caso similar y relacionado con la misma empresa, se pronunció de forma diferente, dado que no es la primera oportunidad en la cual la administración tributaria les inició proceso de fiscalización por realizar depósitos de dinero en la cuenta del proveedor extranjero; igualmente se desconoció el principio de legalidad previsto en el art. 6.1 del C.T.B., y 232 de la C.P.E., puesto que el ordenamiento jurídico tributario no tiene una norma que prevea expresamente que su conducta dé origen al acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria, así como se apartó de los marcos de razonabilidad y equidad al no efectuar un análisis de la prueba, al no tomar en cuenta los depósitos bancarios realizados por ella como hecho generador de una obligación tributaria no configuran el hecho generador de la obligación, más aún si no se estableció plenamente su legal importación; por otro lado, valoró incorrectamente la composición de la asociación accidental y la prueba de descargo sobre la información del usuario operador logístico José Aniceto Salinas Tarqui a nombre de quien ingresó la mercadería a zona franca desaguadero y las facturas de zona franca entregadas por dicho usuario para realizar la extracción aduanera; y por último, en su caso se aplicó de manera retroactiva la resolución normativa de directorio 10-0017-13 de 8 de mayo de 2013, para determinar la base presunta a hechos que sucedieron antes de su emisión.

Finalmente, cita la S.C.P., 1657/2013 de 4 de octubre, que establece sobre la debida fundamentación y motivación que deben tener los fallos judiciales y administrativos; la S.C.P. N° 0894/2012 de 22 de agosto, determina sobre el debido proceso, como principio, garantía jurisdiccional y derecho fundamental, de la misma manera que la S.C.P. N° 1021/2013, de 27 de junio, posteriormente cita las SS.CC. N° 0043/2005-R, 1060/2006-R, 418/2000-R, de 2 de mayo, 2810/10-R, sentencias constitucionales que establecen en el mismo sentido que las dos primeras citadas supra.

Petitorio.

Solicita que se declare probada la demanda; en consecuencia se resuelva ANULAR obrados hasta el vicio más antiguo, o sea hasta la vista de cargo N° 32-0029-2014, de 21 de mayo, a efecto de que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio del SIN, establezcan la base imponible realmente existente y el hecho generador de la obligación tributaria de María Inés Quispe de Salinas, respecto al

IVA y al IT, relativo de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2009 y el IUE correspondiente al periodo que concluye a diciembre de 2009.

II.3. Contestación a la demanda, de María Inés Quispe de Salinas (Exp. 365/2015).

La AGIT, a través de su representante legal que se apersonó al proceso, respondió en forma negativa la demanda, por memorial de 27 de junio de 2016, que cursa de fs. 88 a 109 y señaló lo siguiente:

Que la presente demanda carece de los requisitos indispensables establecidos en el art. 127 del Cód. Pdto. Civ., y 110 del Cód. Proc. Civ., más aun cuando la demandante tiene la obligación de establecer la existencia de la violación expresa a la ley; sin exponer el motivo técnico jurídico o la prueba que le llevó a interponer su demanda contra la AGIT, siendo por eso que la demanda es insuficiente, imprecisa y carente de relevancia jurídica que solo busca tergiversar la realidad de los hechos, por lo que corresponde citar la S.C. N° 1748/2011-R de 7 de noviembre, que refiere que el solo hecho de la discrepancia de la accionante respecto a lo decidido por las autoridades de jurisdicción ordinaria, no se traduce en vulneración a sus derechos invocados ni configura el fundamento suficiente.

Refiere que, en cuanto a la supuesta incongruencia, a partir de la conceptualización expresada por el Tribunal Constitucional en la S.C. N° 1434/2011, es el principio característico del debido proceso, entendido en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; que en ese sentido la AGIT ha cumplido con los requisitos intrínsecos de la congruencia, toda vez que la misma se ajusta al contenido de las sentencias constitucionales de carácter vinculante; haciendo notar en este punto que la presente demanda contenciosa administrativa deviene de la copia de una acción de amparo constitucional interpuesta por la contribuyente, con los mismos argumentos y fundamentos, hecho que demuestra la incongruencia de la demanda, toda vez que confunde la naturaleza jurídica de la acción de amparo constitucional y la demanda contenciosa administrativa, citando al respecto lo establecido en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, de 29 de diciembre, de la que intervienen las mismas partes) haciendo un copiado textual de dicho fallo, deduciendo que conforme a dichos antecedentes, las partes fueron notificadas con el mismo y no mereció observación alguna por parte de la ahora demandante, pretendiendo que el tribunal supremo salve sus derechos que no fueron ejercidos sea por descuido o negligencia.

Por otra parte, en el punto IV.4.1, la AGIT aclaró que en la Resolución AGIT-RJ 1731/2014, se advirtió que la Administración Tributaria tanto en la Vista de Cargo como en la resolución determinativa precisó las circunstancias de la aplicación de la Base Presunta en la determinación de la base imponible del IVA, IT e IUE, señalando que las mismas emergen de la información proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A.; de la misma manera que en dicha instancia jerárquica se habría pronunciado sobre los presuntos vicios de nulidad, sobre la determinación de la base presunta; por lo que al haberse concluido la vía administrativa el sujeto pasivo debió haber interpuesto la demanda contenciosa administrativa, que al no hacer uso de dicha acción, expresa su aceptación y conformidad tácita con lo dispuesto en la citada resolución jerárquica, por lo que no correspondió pronunciarse nuevamente sobre estos agravios.

Por otro lado refirió sobre el principio de convalidación, citando el libro de Nulidades procesales de Alfredo Antezana Palacios, así también nombra a Podetti, y Couture, para concluir que la convalidación será expresa cuando la parte agraviada ratifique el acto viciado anunciado y será tácita cuando el agraviado no formule reclamo en la primera oportunidad disponible para hacerlo.

Que sobre la vulneración al debido proceso, tomó en cuenta lo establecido en el art. 115-II de la C.P.E., puesto que el contribuyente fue notificado con todas las actuaciones procesales, teniendo la potestad de interponer los recursos necesarios, por lo que en consecuencia de la revisión del proceso y los fallos emitidos se evidencia que no se vulneró el derecho al debido proceso, máxime cuando se respetó su derecho a ser oído antes y después del acto administrativo.

Manifiesta también que el fallar en contra de las pretensiones de la ahora demandante no puede ser tomado como una vulneración al derecho a la defensa que crea indefensión, en ese sentido refiere que según la S.C. N° 0287/2003-R, de 11 de marzo, establece que no se produce indefensión cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones.

Por otro lado refiere que, de la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que, la administración tributaria inició un proceso de determinación contra María Inés Quispe de Salinas, mediante orden de fiscalización N° 0012OFE00396, con alcance en el IVA, IT e IUE de la gestión 2009, solicitando mediante Requerimientos N° 97523, 97561 y 97563 documentación para el efecto, la misma que fue presentada parcialmente, por lo que extraña que ahora la demandante quiera hacer figurar que adjuntó toda la documentación solicitada; igualmente de la Vista de Cargo se advierte que la misma contiene, el número, fecha, nombre del sujeto pasivo, NIT, los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron la determinación de la deuda tributaria consistente en ingresos no declarados por compras de material de construcción del proveedor "Corporación Aceros Arequipa S.A. del Perú", sustentado en información proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A. respecto a depósitos en efectivo y demás datos cursante en la vista de cargo citada, por lo que en consecuencia la AGIT no advirtió la falta de fundamentación técnica-jurídica, ya que cumple con los requisitos establecidos en el art. 96-I de la L. N° 2492; de la misma manera la resolución determinativa cumple con los requisitos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492; en ese sentido se evidencia que la contribuyente conoció los reparos previamente establecidos y pudo activar todos los mecanismos de defensa, ofreciendo los descargos que considere pertinentes de conformidad el art. 77 del C.T.B., bajo esas circunstancias, no corresponde la observación realizada por la demandante, respecto a la transgresión al principio de congruencia.

Por otra parte refiere que, no es evidente que la AGIT nunca respondió el agravio de fondo referido a la vista de cargo, que no refleja, no motiva, no fundamenta el hecho del perfeccionamiento del hecho generador, cuando de manera fundamentada y motivada esta instancia jerárquica evidenció y señaló que la vista de cargo y la resolución determinativa, cumplen con los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492.

Asimismo enfatizó que, conforme el Formulario N° 270116 (formulario de información confidencial sobre operaciones bancarias), es el propio sujeto pasivo quién declara que el origen y destino de los fondos corresponden a la Compra y Venta de Materiales de Construcción al Consorcio Aceros Arequipa S.A., actividad gravada por el IVA, IT e IUE conforme dispone la L. N° 843, por lo que se declaró que las

transferencias bancarias a favor de un tercero, resultan ser en primer lugar compras realizadas y no declaradas y en segundo lugar que dichas compras se consideran como ventas no declaradas, lo que constituye una presunción perfectamente validada y regulada por la normativa tributaria, en virtud a los arts. 43-II y 45-I, 1, 2 y 3 de la L. N° 2492, más aun cuando dicha presunción aplicada por la Administración Tributaria, se encuentra expresamente regulada bajo presunción iuris tantum en el inc. b), art. 7 de la RND N° 10-0017-13.

Que de igual manera transcribe el art. 5 de la RND N° 10-0017-13, para concluir que en el marco normativo señalado la Administración tributaria estableció la base imponible, cuyo acto responde al principio de legalidad.

Sobre las pruebas de reciente obtención citadas por la demandante, las mismas no desvirtúan las pretensiones de la administración tributaria, puesto que estas solamente demuestran la relación contractual en el usuario y Zona Franca y los clientes en la nacionalización de barras de construcción, no pudiendo relacionarse estas operaciones con María Inés Quispe de Salinas, y mucho menos cuando las Facturas de Exportación van a nombre de José Aniceto Salinas Tarqui.

Posteriormente la AGIT, haciendo un copiado de partes de la demanda, pasa a ratificarse en cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada, repitiendo lo mismo que se fue plasmando en su respuesta a la demanda, culminando citó el sistema de doctrina tributaria y jurisprudencia.

Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda, y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

III.1.- El 3 de octubre de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a María Inés Quispe de Salinas, con la Orden de Fiscalización N° 00120FE00396 de 28 de diciembre de 2012, con la modalidad de fiscalización parcial, con alcance a la verificación de los hechos y elementos correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009; asimismo notificó el Requerimiento N° 97523, en el cual solicitó la presentación de: libro de compras y ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos, estados financieros, dictamen de auditoría, libros de contabilidad, kardex, inventarios y documentación adicional (fs. 3, 4, 9 y 10. C-1).

III.2.- El 25 de octubre de 2013, la administración tributaria, mediante acta de recepción de documentación, detalló la documentación entregada por la contribuyente la fecha citada (fs. 22. C-1).

III.3.- El 29 de abril de 2014, la administración tributaria emitió las actas de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 054064 y 080265, al haber evidenciado el Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el registro de libro de ventas IVA del periodo de noviembre de 2009, aplicando la sanción de UFV's 500 y 1.500 respectivamente (fs. 56 y 61. C-1).

III.4.- Posteriormente el 21 de mayo de 2014, la administración tributaria, emitió el informe cite SIN/GGLPZ/DF/FE/INF/06/2014, en el que señala que como resultado del proceso de fiscalización parcial a María Inés Quispe de Salinas, se estableció adeudos tributarios a favor del Fisco, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, por el monto de la deuda tributaria de UFV 41.073.223, equivalente a Bs 79.906.722 monto integrado por tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción preliminar de conducta (fs. 551 a 567. C-3).

III.5.- seguidamente el 22 de mayo de 2014, la administración tributaria notificó mediante cédula a María Inés Quispe de salinas, con la Vista de Cargo N° 32-0029-2014 de 21 de mayo, en la que estableció la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta y sobre base presunta, estableciendo adeudos tributarios correspondientes a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, por un monto de UFV 41.073.223, que comprende tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción (fs. 571 a 590).

III.6.- El 23 de junio de 2014, María Inés Quispe de Salinas, presentó ante la administración tributaria, Nota con CITE: CT-SQ 0106/2014, adjuntando descargos a la vista de cargo N° 32-0029-2014, manifestando la errónea determinación de reparos contra una tercera persona; puesto que la fiscalización se limitó a imponer reparos sobre extractos bancarios que por su naturaleza no genera obligación de pagar impuestos (fs. 596 a 616. C-3 y C-4).

III.7.- El 27 de junio de 2014, la administración tributaria, notificó por cedula a María Inés Quispe de Salinas con la resolución determinativa N° 24-0640-2014 de 25 de junio, con la cual se declaró la inexistencia de tributo omitido correspondiente a los periodos fiscales de mayo y diciembre de 2009, además de determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas, por el IVA, IT e IUE, por la gestión fiscal con cierre a diciembre de 2009, por tributo omitido de UFV 17.486.100, más intereses, calificando la conducta de la contribuyente como omisión de pago por adecuar su conducta a lo establecido en el art. 165 de la L. N° 2492, sancionando con una multa del 100% del tributo omitido más las multas por incumplimiento de deberes formales, conforme actas N° 54064 y 80265; conforme establece el art. 47 de la L. N° 2492 (fs. 662 a 710. C-4).

III.8.- El 13 de octubre de 2014, la Autoridad Regional de impugnación tributaria La Paz, emitió la resolución del recurso de alzada ARIT LPZ/RA 0731/2014, resolviendo anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la vista de cargo N° 32-0029-2014 de 21 de mayo, inclusive; ordenando que la Administración Tributaria establezca la base imponible correspondiente a las obligaciones tributarias de la contribuyente respecto al IVA, IT e IUE de la gestión 2009 (fs. 178 a 196 vta. del expediente C-1); posteriormente, el 29 de diciembre de 2014, la AGIT emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, anulando obrados con reposición de actuados hasta la resolución del

recurso de alzada inclusive, a fin de que la ARIT La Paz, emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la recurrente en su recurso de alzada (fs. 247 a 266 vta. del expediente C-1).

III.9.- La ARIT, el 16 de marzo de 2015, en cumplimiento de la resolución jerárquica citada precedentemente, emitió la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, que revoca parcialmente la R.D. N° 24-0640-2014, dejando sin efecto el importe de Bs 13.615.448.- más sus accesorios por concepto de IUE omitido, así como la multa de UFV 500,- por incumplimiento del deber formal de registro de libro de compras IVA del periodo fiscal noviembre de 2009, de acuerdo a lo establecido en norma específica, según Acta N° 54064; y, manteniendo firme y subsistente Bs 9.073.270 por el IVA; Bs 2.093.834.- por el IT y Bs 2.040.758 por el IUE de la gestión 2009, más la actualización, intereses, sanción por omisión de pago, así como la multa de UFV 1.500.- por el incumplimiento del Deber Formal de presentación de toda la documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de fiscalización (fs. 323 a 352, del expediente C-2)

III.10.- Contra la resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2015, ambas partes plantearon recurso jerárquico, que fue resuelto por resolución AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto (fallo ahora impugnado), que dispuso confirmar la resolución recurrida. Lo cual dio origen a las demandas contenciosas administrativas consignadas en los expedientes Nos. 351/2015 y 365/2015.

IV. De la problemática planteada en la demanda.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

IV.1.- Para la Gerencia GRACO La Paz del SIN (exp. 351/2016).

Los puntos de controversia para GRACO La Paz, versan sobre el supuesto de que la AGIT se habría limitado a considerar comprobantes de traspasos mensuales, que fueron aportados por la contribuyente, sin considerar otra documentación, vulnerando así el derecho al debido proceso.

Que la AGIT no consideró que la contribuyente no habría cumplido con los requerimientos de información N° 97523, 97561 y 97563, puesto que no presentó mayor documentación contable para sustentar su manejo contable; por lo que la resolución jerárquica impugnada no tendría la debida fundamentación como elemento del debido proceso; además que, la RND N° 10-0017-13, solo prevé el cálculo para la determinación del margen de utilidad presunta y no así el cálculo para la determinación de costos y gastos presuntos, no pudiendo validarse los mismos puesto que no se encuentran debidamente respaldados con documentación original.

IV.2.- Para la demandante María Inés Quispe de Salinas (Exp. 365/2015).

La controversia radica en determinar: Si los Depósitos bancarios realizados por la contribuyente, a la cuenta de la "Corporación de Aceros Arequipa S.A." corresponde a compras y ventas de material de construcción, no declarados al Servicio de Impuestos Nacionales, son reparos determinados sobre base presunta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora y por la contribuyente demandante, presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

V.1. De la demanda de la Gerencia Graco La Paz del SIN.

Que el art. 211.I de la L. N° 2492, establece que las resoluciones se dictaran en forma escrita y contendrán su fundamentación, la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y que se sustentará en los hechos y antecedentes; en ese sentido sobre la prueba aportada por la contribuyente, se tiene que la Certificación emitida por "Aceros Arequipa S.A.", los contratos de asociación incidental y otras pruebas, fueron analizadas por la ARIT, llegando a la conclusión la entidad referida, que: "de la revisión y valoración de dichos documentos estos en ningún caso desvirtúan en absoluto la posición asumida por la administración tributaria, además que estas no fueron ofrecidas ante el Ente Fiscal" -textual-; de lo cual se colige que, la entidad demandante al hacer alusión de que: "la AGIT se habría limitado a considerar comprobantes de traspasos mensuales, que fueron aportados por la contribuyente, sin considerar otra documentación, vulnerando así el derecho al debido proceso", es totalmente incongruente, puesto que del contexto citado precedentemente por la ARIT, se demuestra lo contrario.

En ese contexto, se debe señalar que la congruencia es un principio procesal que hace a la garantía del debido proceso, que marcan al Juez un camino para poder llegar a la sentencia, y fijan un límite a su poder discrecional.

En ese sentido la doctrina refiere que, si el proceso judicial es un método racional de debate, un instrumento para la solución pacífica y racional de los conflictos intersubjetivos de intereses que se suscitan en la convivencia, resulta evidente, que para que tal finalidad, debe haber una exacta relación o correspondencia (concordancia) entre la pretensión del actor, la oposición del demandado (resistencia, en los términos de Alvarado Velloso), los elementos de prueba válidamente colectados e incorporados y la decisión del tribunal. Esta concordancia recibe el nombre de congruencia, a la que el autor Ayarragay, siguiendo a Aragonese Alonso, define como un principio normativo que limita facultades resolutorias del juez, por el cual debe existir identidad entre lo resuelto y controvertido, oportunamente, por los litigantes, y en relación con los poderes atribuidos en cada caso al órgano jurisdiccional por el ordenamiento jurídico.

Bajo ese entendimiento se tiene que, la normativa tributaria referente a las formas de determinación coincide plenamente con la doctrina citada, siendo la norma siguiente: el art. 42 de la L. N° 2492, refiere que la base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; a su vez el art. 43 de la citada norma jurídica, señala que la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.

III. Cuando la ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo siguiente, según corresponda.

En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el título III del presente código.

Al respecto tomando en cuenta el art. 44., (circunstancias para la determinación sobre base presunta), la AT podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este código.
3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.
5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
 - d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
 - e) Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.
 - f) Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.
 - g) Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.
 - h) La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.
6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

Por lo que, practicada por la administración tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

En la especie, de acuerdo a la L. N° 2341, y conforme al principio de verdad material, la administración tributaria investigará la verdad material en oposición a la verdad formal, conforme establece el art. 4-d) de la L. N° 2341, concordante con el art. 3 del D.S. N° 26462 (reglamento de la ley del SIN), razón por la cual la administración tributaria puede aplicar el método de determinación que estime conveniente, siempre y cuando se encuentre debidamente justificado y fundamentado; empero, no puede señalar en sus actos administrativos que la determinación fue sobre base cierta cuando de los antecedentes y fundamentos de la fiscalización se evidencia que se hizo sobre base presunta. Consiguientemente, al no evidenciarse que el método de determinación sobre base cierta aplicada por la AT, se encuentre sustentada de acuerdo al análisis de los actos desarrollados en los procesos de fiscalización, se tiene que se ha incumplido con lo dispuesto en los arts. 42, 43 y 44 del C.T.B.

V.2. De la demanda de María Inés Quispe de Salinas.

Que de los fundamentos expuestos por María Inés Quispe de Salinas, se advierte que la demandante denuncia vicios de anulabilidad de la vista de cargo, la resolución determinativa y la resolución jerárquica que aplicaron retroactivamente las normas tributarias y no contienen fundamento legal para determinar el hecho generador de la deuda tributaria.

En ese sentido, se tiene que la administración tributaria en la vista de cargo y en la resolución determinativa basan su fundamento de hecho y derecho que motivan su decisión en base al análisis de las cuentas bancarias de María Inés Quispe de Salinas a favor de un tercero que es la "Corporación Aceros Arequipa SA." que se encuentra en el extranjero, que se constituyen en primer lugar en compras realizadas y no declaradas, y en segundo lugar, que las mismas compras se consideren ventas no declaradas, por lo que establecen una presunción perfectamente válida y regulada específicamente por la normativa tributaria, cuya información permitió deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud y cuantía de la obligación tributaria, en los términos que plantean los arts. 43-II y 45-I-1-2 y 3 de la L. N° 2492, presunción aplicada en términos iuris tantum, prevista en el art. 7-b) de la R.N.D N° 10-0017-13.

En ese contexto, se debe señalar que, para que sea viable la presunción de ventas no declaradas de mercancía comprada del exterior, ya sea sobre base cierta o presunta, el elemento fundamental para sustentar dichas ventas en territorio aduanero nacional, debe demostrarse a través de la importación de la mercancía; es decir, el legal ingreso a territorio aduanero nacional de mercancía comprada en el exterior, puesto que mientras no exista claramente un establecimiento concreto de la importación no puede acaecer el hecho generador de la obligación tributaria por ventas no declaradas, ya que se estaría presumiendo la comisión de un ilícito tributario aduanero como el contrabando, que mientras no sea declarada su comisión por autoridad competente restringe las facultades al SIN determinar la obligación tributaria del sujeto pasivo, es decir que no resulta viable partir de la presunción de la comisión de un ilícito para poder determinar la existencia del hecho generador de la obligación tributaria; más aún cuando existe de por medio el régimen aduanero de zona franca que permite la comercialización de mercancías en zona franca a terceras personas quienes nacionalizaron las mismas a través de la declaración única de importación, para su posterior ingreso y circulación en territorio boliviano cumpliendo con todas las formalidades de rigor; situación que en el presente caso la administración tributaria no fundamentó ni respaldó, ya que se evidencia que no existen suficientes elementos de convicción que permitan demostrar que María Inés Quispe de Salinas haya nacionalizado el total de la mercancía supuestamente vendida en territorio nacional que permita deducir el acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria, máxime cuando en el cuerpo de antecedentes se encuentran reportes de la aduana nacional de importaciones realizadas, en las que no figuran las observaciones efectuadas por la administración tributaria.

De lo señalado precedentemente, se evidencia la ausencia de fundamentos de hecho y derecho para determinar el acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria ya que los giros realizados al exterior, a la cuenta de la "Corporación Aceros Arequipa SA.", por sí solos no demuestran el perfeccionamiento de la obligación tributaria por la venta de mercancía importada, ya que previamente a ello debe demostrarse que la contribuyente haya sometido toda la mercancía supuestamente comprada, al régimen aduanero de importación para el consumo; situación que en el presente caso no ocurre, toda vez que la administración tributaria y la autoridad de impugnación tributaria se encuentran realizando interpretaciones analógicas de las normas tributarias y aduaneras para determinar el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria para el IVA, IT e IUE, aspecto que se encuentra restringido por el art. 8-II de la L. N° 2492.

Por otra parte, se advierte que la AGIT funda su análisis en el perfeccionamiento del hecho generador en base art. 7-b) de la R.N.D. N° 10-0017-13 de 8 de mayo, reglamentación de los medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta, sin tomar en cuenta que en el presente caso los giros bancarios realizados a la "Corporación Aceros Arequipa S.A." datan de la gestión 2010, situación que viola los arts. 3, 150 de la L. N° 2492 y 123 de la C.P.E., toda vez que las normas tributarias rigen desde su publicación y no se aplican con carácter retroactivo, siendo que la referida normativa entró en vigencia desde la gestión 2013 para adelante, aspecto que pasa por alto los principios al debido proceso, de igualdad de partes y el derecho a la defensa de la administrada, el hecho de que dicha normativa avale su utilización en los procesos de determinación preliminar como la vista de cargo, que no deja de lesionar al contribuyente, al utilizar dicha norma para imponer sanciones en periodos fiscales cuando no estaba vigente.

En ese sentido se evidencia que, la vista de cargo y la resolución determinativa no reflejan los suficientes elementos de convicción para determinar el hecho generador ni base imponible, toda vez que no establecen ni identifican el acaecimiento del hecho generador del IVA, IT e IUE, ya que no explican cuáles fueron las ventas o servicios prestados que dieron lugar al nacimiento del supuesto tributo omitido; toda vez que en el presente caso las transferencias bancarias al exterior no generan por sí solas el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria, respecto a ventas no declaradas realizadas en territorio aduanero nacional, situación que no se encuentra definida como un hecho generador en el ordenamiento jurídico tributario del Estado Plurinacional de Bolivia, por lo que la determinación realizada carece de fundamento y objeto conforme dispone el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable supletoriamente en materia tributaria por mandato de los arts. 74 y 201 de la L. N° 2492.

Además que, la vista de cargo y la resolución determinativa en lugar de fundamentar los hechos que dieron lugar al nacimiento del hecho imponible, se refieren única y exclusivamente a extractos bancarios que no generan por sí mismos la obligación de pago de un impuesto, toda vez que para ello previamente se debe demostrar la existencia de la importación de las mercancías supuestamente vendidas en territorio nacional; es decir, que sin la existencia de un hecho generador, no puede haber una base imponible, por lo que no es posible pretender cobrar el IVA, IT y el IUE, toda vez que una obligación material nace cuando se produce el hecho imponible, siendo claro que la entidad fiscal no estableció el perfeccionamiento del hecho generador, contraviniendo los arts. 96.I y 99.II de la L. N° 2492, vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de la contribuyente María Inés Quispe de Salinas.

Por lo precedentemente señalado, se advierte que la ausencia de fundamentos de hecho y derecho que motiven y sustenten el perfeccionamiento del hecho generador ya sea sobre base cierta y/o presunta, lo que se constituye indiscutiblemente en la vulneración de las previsiones de los arts. 96-II y III y 99-II de la L. N° 2492; toda vez que la resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad

competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad de la resolución determinativa; en ese contexto, la vista de cargo debe consignar los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación.

Igualmente, se tiene que se fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado; aspectos legales que en el presente caso no fueron cumplidos por la administración tributaria en la Vista de Cargo N° 32-0029-2014, que estableció la liquidación previa de la deuda tributaria, sobre base cierta y sobre base presunta, correspondiente a los períodos fiscales: enero a diciembre de 2009, en el cual no refleja los suficientes elementos de convicción para determinar el hecho generador ni base imponible, puesto que no establecen ni identifican el acaecimiento del hecho generador del IVA, IT e IUE; además que no explican cuáles fueron las ventas o servicios prestados que dieron lugar al nacimiento del supuesto tributo omitido; por lo que en el presente caso las transferencias bancarias al exterior no generan por sí solas el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria, respecto a las supuestas ventas no declaradas realizadas en territorio aduanero nacional.

VI. Conclusiones a la demanda de la Gerencia GRACO La Paz del SIN.

De la fundamentación señalada precedentemente en el punto: "V. 1. de la demanda de la Gerencia Graco La Paz del Sin.", en la presente sentencia, se tiene que, la vista de cargo y la resolución determinativa, al establecer adeudos sobre base presunta, y no contar con los suficientes elementos para demostrar un enlace lógico, la corrección de su determinación y cuantía, además que al apreciarse en dichos fallos que solamente basaron su determinación en depósitos bancarios; se concluye que estos hechos no son suficientes para demostrar de forma segura que se hayan provocado hechos generadores, menos aún la cuantía de éstos, por lo que en estas resoluciones existe falta de fundamentación, violación al derecho a la defensa y al debido proceso, siendo estas infracciones causales de nulidad en la normativa administrativa.

VII. Conclusiones de la demanda de María Inés Quispe de Salinas.

1.- En este sentido queda claro que la Vista de Cargo N° 32-0029-2014 de 21 de mayo, como la R.D. N° 24-0640-2014 de 25 de junio, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN contra María Inés Quispe de Salinas, no alcanzó su fin, no contiene los suficientes elementos formales para alcanzar su fin y causó indefensión a la contribuyente; toda vez que al desconocer los elementos legales del perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria que dieron origen a la presunción de ventas no declaradas de mercancías importadas en base a depósitos bancarios al exterior, no permitieron que pueda asumir una defensa clara y concreta en el proceso determinativo ante la administración tributaria, habiendo la AGIT pasado por alto los principios de legalidad, reserva de ley, debido proceso, presunción de inocencia, igualdad, congruencia, doble instancia, seguridad jurídica, retroactividad y el derecho a la defensa previstos en los arts. 115, 116, 117, 119, 232, 323, de la Norma Suprema y 3, 6, 7, 8, y 68.6 de la L. N° 2492, resolvió dejar de lado los referidos vicios procesales y el trabajo incompleto de la administración tributaria, para ingresar a un análisis de fondo emitiendo la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto, que resuelve confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015 de 16 de marzo, dictada por la autoridad regional de impugnación tributaria La Paz,

2.- Asimismo cabe puntualizar que, el principio de verdad material consagrado por la propia Constitución Política del Estado, corresponde ser aplicado a todos los ámbitos, con especial relevancia en el ámbito administrativo; en ese orden, no es posible admitir la exigencia de extremados ritualismos o formalismos, que impidan su materialización, siendo precisamente uno de los rectores del derecho administrativo, el principio de informalismo, bajo esa premisa todo administrado tiene derecho a la justicia material y si bien, las normas adjetivas prevén métodos y formas que aseguren el derecho a la igualdad de las partes procesales para garantizar la paz social, evitando cualquier tipo de desorden o caos jurídico, sin embargo, los mecanismos previstos no pueden ser aplicados sobre los deberes constitucionales, como es la de otorgar efectiva protección de los derechos constitucionales, accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente. Todo ello, con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal, que no sea estrictamente indispensable para resolver el fondo del caso sometido a conocimiento.

Consiguientemente del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, no fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, constituyendo infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran el derecho al debido proceso y los principios de verdad material, de legalidad, derecho a la defensa, seguridad jurídica y legitimidad; actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde revocar la resolución del recurso jerárquico, anulando obrados hasta el vicio más antiguo.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., por lo dispuesto por los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla declarando:

1.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, cursante de fs. 41 a 47 vta., del Exp. 351/2015.

2.- PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 72 vta., del Exp. 365/2015, planteada por María Inés Quispe de Salinas, en consecuencia se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por tanto se anula obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo N° 32-0029-2014 (CITE: SIN/GGLPZ/DF/VC/39/2014) de 21 de mayo, inclusive, a efecto de que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de

Impuestos Nacionales, establezca la base imponible y el hecho generador en su caso, de acuerdo a la normativa vigente a momento de la fiscalización y el razonamiento desarrollado en la presente sentencia.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



39

Yanbal de Bolivia S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 45 vta., subsanada a fs. 71, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, pronunciada por el director ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de contestación de fs. 110 a 114; el memorial de apersonamiento de fs. 75 a 81 del tercero interesado, la réplica de fs. 179 a 183 vta., la réplica de fs. 187-188 vta., el decreto de "Autos" de fs. 189; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

1.1.- Antecedentes de la demanda.

Que Yanbal de Bolivia S.A., representada legalmente por Jaime Eduardo Araujo Camacho, en virtud a Testimonio Poder N° 039/2015 de 16 de enero, se apersonó por memorial de fs. 39 a 45 vta., manifestando que al amparo de los arts. 327, 328, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., art. 4, de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y art. 2 de la L. N° 3092, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, expresando lo siguiente:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Inició su demanda desarrollando una relación de los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, señalando que la ARIT Santa Cruz, dejó sin efecto seis (6) facturas de importes que comprenden el 90% de las facturas observadas en la R.D. N° 17-01300-14 de 29 de diciembre de 2014, de las cuales tres (3) tienen que ver con incumplimiento propio del emisor o propietario del domicilio principal de la empresa, observada porque su autorización de dosificación es inválida. Añade que, de las facturas observadas (003, 004 y 005) se presentó el pago bancario que representan 9 meses de alquiler y la cuarta factura (N° 1011) ha sido emitida por Luis Alberto Ortiz, con la misma observación, y sobre la cual también se demostró la transacción por haberse presentado el pago bancario (cheque 1906) más toda su documentación contable.

Refiere con relación a la factura N° 769, emitida por Zabala Peris Branko también observada por la dosificación inválida, sobre la cual también se demostró la transacción, así como el cobro del cheque de pago por parte del emisor. Señaló que, la AGIT desconoce el crédito fiscal IVA de facturas que de forma evidente y mediante prueba plena se demostró que se trata de facturas por compras y contratos efectivamente realizados, posición que es contraria a la normativa vigente, por lo que incurre en interpretación errónea y aplicación indebida de la ley respecto de los arts. 25, 30 y 7 de la L. N° 2492, art. 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530, que no establecen ningún requisito de "dosificación válida". Reitero que tres de ellas están referidas al contrato de arrendamiento donde la demandante tiene su domicilio principal y las otras facturas observadas son por servicios de seguridad física del domicilio principal.

Indicó que la resolución impugnada, desconoce el crédito fiscal IVA, aún a sabiendas que la empresa demandante pagó efectivamente el servicio contratado (alquileres y servicios de seguridad física), bajo el único argumento de que no fueron dosificadas y/o no cuentan con un número de dosificación válido, hecho que es atribuible al sujeto emisor dada su condición de sujeto pasivo del IVA.

Acotó que la correcta dosificación en las facturas de compras, es un hecho ajeno a la responsabilidad y posibilidad de control de la empresa demandante dada la condición de contratante comprador.

Sostuvo que la dosificación, es un trámite que compete únicamente al emisor, sin que sus clientes o compradores, tengan la posibilidad de acceder a los documentos o actos administrativos que demuestren o respalden las dosificaciones obtenidas, por lo que resulta inaceptable que se exija a la empresa demandante presentar pruebas sobre la correcta dosificación, que a decir de la empresa demandante se constituye en prueba imposible por cuanto este documento es confidencial y propia del emisor, y no existe normativa que posibilite que los compradores puedan acceder a éste documento único. Por otro lado la documentación de dosificación de una factura no es documentación comercial, que forme parte de los respaldos contables que debe tener una empresa.

Replicó que como contratantes/compradores ya soportaron la traslación del IVA, habiendo pagado este tributo al emisor, en aplicación y cumplimiento de la normativa del IVA, en cuya razón tienen el legítimo derecho al crédito fiscal IVA, y que de ninguna manera se puede pedir el pago nuevamente del tributo, mucho menos que sean responsables por las faltas o incumplimiento del emisor/vendedor que es el sujeto pasivo del IVA, y que tiene la condición jurídica y económica de Agente de Percepción, según establece el art. 30 de la L. N° 2492, con relación al art. 25 de la misma norma legal.

Señaló que su empresa registró y declaró las facturas de compras observadas basándose en el principio de buena fe, y desconociendo si el vendedor ha incumplido o no con sus obligaciones fiscales. Añade que ninguna norma establece que el comprador tiene por obligación

verificar la legalidad de las notas fiscales de cada uno de sus proveedores, más aún cuando no existe la posibilidad o medio de control que pueda aplicar el comprador para verificar si las facturas tienen todos los datos básicos de llenado y de impresión correctos, ya que no tiene ninguna facultad de verificación y/o fiscalización, ni de investigación, propios de la administración tributaria.

Manifestó que la posición de la AGIT es contraria a la normativa del IVA, ya que la RND N° 10-0016-07, establece que los errores o incumplimientos de emisión de las facturas, no afectan la validez del crédito fiscal IVA, y que la responsabilidad sobre la correcta emisión de las facturas de ventas recae sobre el vendedor del bien o servicio en una transacción comercial, como sujeto pasivo o contribuyente, y no así sobre el comprador, normativa concordante con el art. 13 del Cód. Trib.

Por último, citando la Sentencia N° 272/09 de 20 de agosto, arguye que la posición de la AGIT es contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que establece y ratifica que los errores o incumplimiento de emisión de las facturas no afectan la validez del crédito fiscal IVA.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, emitida por la AGIT, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la resolución impugnada, declarando improcedente los cargos por las facturas Nos. 3, 4, 5, 1011 y 769.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 72, citada la autoridad demandada, para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, habiéndose ordenado asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 110 a 114 de obrados, expresando lo siguiente:

La autoridad demandada, manifestó que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos la resolución impugnada, precisó que el sujeto pasivo hoy demandante, no interpuso recurso jerárquico, contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0376/2015 de 27 de abril, omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión de la autoridad que resolvió la misma, por lo que se habría convalidado y aceptado cualquier supuesto agravio que hoy pretende reclamar con la demanda contencioso administrativa.

Indicó que la AGIT fundamento y motivo su decisión puntualizando tanto de la compulsas de antecedentes administrativos y del expediente, no evidenciándose que en la etapa de verificación ni en la recursiva, el contribuyente hubiera presentado prueba alguna que permita establecer que las facturas observadas hubieran sido habilitadas por la Administración Tributaria mediante la respectiva dosificación; que si bien cuenta con documentación de los pagos efectuados, así como el contrato de alquiler de un bien inmueble, dicha documentación no desvirtúa que dichas facturas hubieran sido autorizadas para su emisión por la Administración Tributaria.

Sostuvo que si bien es cierto que el comprador no está obligado a efectuar una verificación de la situación fiscal de su proveedor; empero al ser parte interesada en desvirtuar la pretensión del sujeto activo, le corresponde aportar pruebas conducentes a efecto de establecer la verdad material invocada, por cuanto, la carga de la prueba recae sobre quien pretenda hacer valer sus derechos, conforme dispone el art. 76 de la L. N° 2492.

Expresó que esa instancia jerárquica, en virtud a los arts. 4 y de la L. N° 843, y 70.4 y 5 de la L. N° 2492, estableció que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA: 1) La existencia de la factura original; 2) que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y 3) que la transacción haya sido efectivamente realizada.

Señaló que en la etapa de verificación ni en la recursiva el contribuyente, conforme el art. 76 de la L. N° 2492, hubiera presentado prueba alguna que permita establecer que las facturas observadas hubieran sido habilitadas por la administración tributaria mediante la respectiva dosificación, y consiguientemente ser válidas para efectos del cómputo de crédito fiscal.

Finalmente reiteró que la demandante al ser parte interesada en desvirtuar la pretensión del sujeto activo, le corresponde aportar pruebas conducentes al efecto de establecer la verdad material invocada.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Yanbal de Bolivia S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsas de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria, emitió Orden de Verificación N° 00110VI04671 de 17 De abril de 2011, por el cual se le comunica a Yanbal de Bolivia S.A., que será sujeto de un proceso de determinación bajo la modalidad "Operativo Específico de Crédito Fiscal", con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias del IVA, por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, emplazándole a que en el término de 5 días, presente declaraciones Juradas Form. 200 ó 210; Libro de Compras y Ventas IVA del periodo observado; Facturas de compras originales, medios de pago y otros que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso de verificación. (fs. 2 a 5 de antecedentes administrativos).

Mediante Acta de Recepción de Documentos de 4 de julio de 2011, el sujeto pasivo presentó documentación consistente en: 12 Declaraciones Juradas Form. 200, 85 Facturas de Compra solicitadas, Libros de Compras y Ventas IVA, 170 comprobantes de egreso con respaldo, todos por los periodos de enero a diciembre de 2008 (fs. 15 de antecedentes administrativos).

En 20 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias al Procedimiento de Determinación Nos. 048426, 048427, 048428 y 048429, en las que dejó constancia el incumplimiento al deber formal de registro en Libro de Compras IVA, de acuerdo a lo establecido en norma específica de los periodos de enero a marzo, abril a junio, julio a septiembre y octubre a diciembre de 2008, contraviniendo el art. 47 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, estableciendo una sanción de 1.500 UFV por cada periodo (fs. 946 a 953 de antecedentes administrativos).

Por informe CITE: SIN/GDSC/DFNI/INF/1382/2012 de 20 de agosto, la Administración Tributaria concluyó que del análisis realizado a detalle enviado por la Gerencia Nacional de Fiscalización, la información parcialmente presentada por el contribuyente y la información obtenida del SIRAT-2, determino que parte de las facturas observadas, no son válidas para el computo de Crédito Fiscal, recomendando emitir la vista de cargo y continuar con el proceso de determinación (fs. 955 a 962 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 7911-720-00110VI04671 de 20 de agosto de 2012, en la que expresa que del resultado de la verificación, se estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria de 218.637 UFV equivalente a Bs. 387.649,- importe que incluye el tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales; otorgando un plazo de 30 días para formular y presentar sus descargos (fs. 963 a 972 de antecedentes administrativos).

Por actas de recepción de documentos, la administración tributaria recepcionó documentación, del contribuyente consistente en tomos de comprobantes de egreso, de conciliaciones bancarias, de comprobante Libro Diario, de facturas directas, de pólizas de importación; comprobante Itontable de transacción, contratos privados de prestación de servicios, de arrendamiento, y testimonios de poder y de suministro, por los periodos de enero a diciembre de 2008 (fs. 978 a 980 de antecedentes administrativos).

Cursa informe de conclusiones con CITE: SIN/GGSCZ/DFVI/INF/3436/2012 de 18 de diciembre, emitido por la Administración Tributaria, en la cual establece que producto de la verificación efectuada, se determinaron reparos a favor del fisco por concepto de crédito fiscal IVA, estableciéndose una deuda tributaria de 126.982 UFV equivalente a Bs 228.320.-, recomendando emitir la resolución determinativa (fs. 1407 a 1415 de antecedentes administrativos).

En virtud a lo anterior, la administración tributaria emitió R.D. N° 17-00605-12, de 28 de diciembre, la cual determinó que las obligaciones impositivas del contribuyente ascienden a 127.147 UFV, Equivalente a Bs 228.884, monto que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado Crédito Fiscal (IVA) del periodo enero a diciembre de 2008 (fs. 1424 a 1431 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada por la empresa Yanbal de Bolivia S.A., fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0572/2013 de 1 de julio, pronunciada por la ARIT Santa Cruz, resolviendo anular la R.D. N° 17-00605-12 de 28 de diciembre de 2012 emitida por GRACO Santa Cruz del SIN con el fundamento que no establece elementos que permitan al recurrente conocer el origen de la determinación, a fin de que la Administración Tributaria emita nueva resolución determinativa que cumpla con lo dispuesto en los arts. 99 de la L. N° 2492 y art. 19 del D.S. N° 27310.

Resolución que fue confirmada en instancia jerárquica, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1981/2013 de 4 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 1438 a 1448 de antecedentes administrativos).

Como consecuencia de lo anterior, la administración tributaria emitió R.D. N° 17-01300-14 de 29 de diciembre, la cual determina que las obligaciones impositivas ascienden a 140.411 UFV, equivalentes a Bs 282.616.-, monto que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales correspondiente al impuesto al valor agregado crédito fiscal (IVA) de los periodos enero a diciembre de la gestión 2008 (fs. 1455 a 1467 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada por la empresa Yanbal de Bolivia S.A. por memorial de 19 de enero de 2015 (fs. 34 a 44 de antecedentes administrativos), el mismo fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 0376/2015 de 27 de abril, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 017-01300-14 de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto el tributo omitido para el Impuesto al Valor Agregado IVA-Crédito Fiscal por Bs. 38.193.-, equivalente a 27.540 UFV, y las multas por incumplimiento a deberes formales N° 48426, 48427, 48428 y 48429 por Bs. 36.230.-, equivalente a 18.000 UFV; asimismo mantener firme y subsistente la depuración del crédito fiscal (IVA) por Bs. 21.838.-, equivalente a 15.853 UFV, debiendo la Administración Tributaria proceder a una reliquidación de la deuda tributaria a la fecha de pago (fs. 139 a 172 vta., de antecedentes administrativos).

Deducido el recurso jerárquico por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, por memorial de fs. 209 a 214 de antecedentes administrativos, contra la resolución pronunciada en alzada; fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio (fs. 256 a 275 vta., de antecedentes administrativos) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, en la parte referida a la depuración del Crédito Fiscal de las facturas Nos. 003, 004, 005, 1011 y 769, manteniendo firme su observación y confirmar la revocación del crédito fiscal de la factura N° 399, y las multas por incumplimiento a deberes formales por las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 048426, 048427, 048428 y 048429, establecidas en la R.D. N° 17-01300-14, dejando sin efecto la multa de 18.000 UFV así como el tributo omitido de 730 UFV emergente de la factura N° 399 y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 42.663 UFV, por el IVA de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008.

Contra esa determinación, la empresa Yanbal de Bolivia S.A., a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 39 a 45 vta., de obrados.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, revocando en parte la Resolución de alzada, vulneró las normas que rigen la materia en relación a la aplicación del crédito fiscal IVA, de las facturas Nos. 3, 4, 5, 1011 y 796.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En principio, revisado todo lo obrado y los anexos adjuntos al proceso, se colige que la Administración Tributaria, inició proceso de determinación del crédito fiscal IVA por los periodos de enero a diciembre de 2008, emitiendo Vista de Cargo N° 7911-720-00110V104671-0200/2012 de 20 de agosto, con las observaciones por los siguientes códigos: 1) Facturas sin original, 2) Facturas no dosificadas y/o fuera de rango; 3) Facturas sin medios probatorios de pago, y 4) La factura no registra el NIT del comprador; llegando a establecer que las referidas notas fiscales observadas, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal.

Por memorial que discurre a fs. 983 a 986 vta., de antecedentes administrativos, Yanbal de Bolivia S.A., presentó descargos a las observaciones señaladas en la Vista de Cargo. Por lo anterior, la administración tributaria emitió R.D. N° 17-1300-14 de 29 de diciembre de 2014, modificando los importes inicialmente establecidos en la vista de cargo, evidenciando la existencia de facturas que no cumplen con los requisitos para el cómputo del crédito fiscal, reliquidando la deuda tributaria bajo los códigos de depuración: 1. Facturas sin original, 2. Facturas no dosificadas y/o fuera de rango. 3. Notas fiscales sin suficiente respaldo contable/financiero ni medios probatorios. 4. Notas fiscales observadas por formalidades en la emisión, no registra NIT del comprador.

En relación a la calificación de la conducta, de acuerdo a lo establecido por el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310, el contribuyente debió pagar el IVA de los periodos enero a diciembre de 2008; sin embargo, al hacer uso indebido de crédito fiscal en las facturas, se benefició con un crédito fiscal que no cumplía con los requisitos establecidos en el art. 8 de la L. N° 843, respecto a la validez de las facturas o notas fiscales, omitiendo cumplir con esta obligación, dando lugar a una deuda pendiente de pago a favor de la Administración Tributaria, situación que estableció la configuración de la contravención tributaria por omisión de pago de acuerdo al art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido, cuyo importe es de 43.393 UFV, equivalente a Bs 87.341.-, de acuerdo a lo previsto en el art. 160.3 de la L. N° 2492 y art. 42 de su Decreto Reglamentario. Asimismo sancionándole con la multa de 18.000 UFV, equivalente a Bs 36.230.-, por incumplimiento a deberes formales, en previsión de los arts. 162 y 169-1 de la L. N° 2492 De lo anterior, corresponde aclarar que con la Resolución señalada en el párrafo precedente, fue recurrida en recurso de alzada, mereciendo éste, la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0376/2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que revocó parcialmente la resolución determinativa impugnada, dejando sin efecto el tributo omitido para el IVA-crédito fiscal por Bs 38.193.-, equivalente a 27.540 UFV, y las multas por incumplimiento a deberes formales; asimismo manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal (IVA) por Bs 21.838.-, equivalente a 15.853 UFV.

La administración tributaria, impugnó la misma mediante recurso jerárquico, mereciendo la Resolución AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que revocó parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal de las facturas Nos. 3, 4, 5, 1011 y 769, manteniendo firme su observación y confirmar la revocación del crédito fiscal de la factura N° 399 y las multas por incumplimiento a deberes formales, dejando sin efecto la multa de 18.000 UFV así como el tributo omitido de 730 UFV emergente de la validez de la factura N° 399, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 42.663 UFV, por el IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008.

Ingresando al análisis de la litis, a efecto de dar respuesta al reclamo planteado, y así verificar si la demanda tiene o no sustento legal y finalmente, realizar el correspondiente control judicial de legalidad para establecer si existió o no vulneración a la normativa legal aplicada por la

AGIT, al depurar las facturas por falta de dosificación válida por la administración tributaria, implicando que el contribuyente no pueda beneficiarse del crédito fiscal IVA. A efecto de dilucidar la controversia, resulta necesario efectuar las siguientes consideraciones:

Que el art. 1 de la L. N° 843, crea el IVA que se aplica sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada, así como las importaciones definitivas. Asimismo el art. 4 de la misma norma legal señala: "El hecho imponible se perfeccionará: a). En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente (...)", y al ser el IVA un impuesto derivado, el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien dado en compra, y con la respectiva emisión y entrega de la respectiva factura al comprador.

Por otro lado el art. 8 de la L. N° 843, refiere que el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumos alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida, norma concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530, que dispone: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 (Texto Ordenado en 1995), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo.(...)". En ese marco tres son los requisitos que deben ser cumplidos para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la administración tributaria: 1. Que la factura haya sido emitida; 2. Que la compra se encuentre vinculadas con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y; 3. Que la transacción haya sido efectivamente realizada

En relación a los requisitos formales que deben cumplir las facturas, la administración tributaria emitió la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, que en su art. 18 refiere -sobre el procedimiento de dosificación, expresando en su inc. b) que: "El sujeto pasivo o tercero responsable o el apoderado debidamente registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes, se apersonará a la dependencia operativa del SIN donde se encuentre inscrito...", coligiéndose que es el sujeto pasivo o apoderado debidamente registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes el único en obtener la dosificación en cantidades que requieran.

Asimismo, el art. 41 de la RND 10-0016-07, establece que para la validez de las facturas o notas fiscales para la utilización del crédito fiscal IVA deben cumplir requisitos, entre ellos: Que sea original; haber sido debidamente dosificada por la administración tributaria, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización, acreditar la correspondencia del titular; precisando del mismo modo que las facturas o notas fiscales que sean emitidas sin consignar o cumplir con los requisitos previstos, no darán lugar al cómputo del crédito fiscal.

Sin embargo en su parág. V. aclara disponiendo que: "La emisión de facturas o notas fiscales, sin consignar información o datos normados en la presente resolución, distintos a los establecidos en el parágrafo 1 del presente artículo, no invalidarán el crédito fiscal contenido en dichos documentos, constituyéndose en incumplimiento a deberes formales a ser sancionados al sujeto pasivo emisor (..)" (sic.).

De las normas glosadas, se colige que si bien la normativa vigente establece que una factura es inválida cuando carece de un requisito primordial como es la dosificación o autorización correspondiente, no es menos cierto que la misma norma legal dispone que la falta de consignación de los requisitos establecidos, no invalidan el crédito fiscal, tal como refiere el par. V, del art. 41, de la RND 10-0067-07. Asimismo, se debe tomar en cuenta que el sujeto pasivo a momento de realizar una compra de un bien mueble, o de un servicio, no tiene la certeza, ni cuenta con los mecanismos o medios para verificar si el proveedor le emitió una factura debidamente dosificada por la administración tributaria. Por lo cual, a efectos de develar o demostrar la verdad material, el sujeto pasivo al inicio de una verificación, está obligado a aportar documentos que permitan identificar la verdad material de sus transacciones.

En ese contexto, de la revisión de antecedentes de evidencio que las facturas depuradas si bien no cuentan con la dosificación autorizada por la administración tributaria; sin embargo se estableció la efectiva realización de la transacción, toda vez que de la revisión de la documentación que respalda las transacciones comerciales que dieron origen a las notas fiscales, la empresa demandante demostró que cuentan con registros contables, así como los medios de pago consistentes en cheques y el extracto bancario en el caso de las facturas Nos. 1011 y 769, y los pagos por concepto de alquiler y contrato de bien inmueble en el caso de las facturas 3, 4 y 5, que registra el débito correspondiente; documentos que permiten demostrar su derecho al cómputo del crédito fiscal originado en las mencionadas facturas, cumpliendo de igual manera con lo establecido en los numerales 4 y 6 del art. 70 de la L. N° 2492 que determina como obligaciones tributarias del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos conforme se establezcan en las normativas respectivas; así como de facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria.

En ese marco, la entidad demandada al señalar que el sujeto pasivo en la etapa de verificación y recursiva no presentó prueba alguna que permita establecer que las facturas observadas hubieran sido habilitadas por la administración tributaria mediante la respectiva dosificación, por lo que carecen de valor y eficacia jurídica para sustentar el crédito fiscal, es un criterio erróneo y sin sustento; no valorando la documentación de respaldo de estas transacciones que arrojó la empresa demandante en el proceso de verificación, como las facturas en originales, así como los libros diarios de compras y ventas, demostrando a su vez mediante otros documentos la realización de las operaciones por las que se habrían emitido las citadas facturas, como el contrato de alquiler del inmueble donde tiene su domicilio principal, documentación de respaldo que demuestran el origen de su crédito fiscal, a partir del cual se pueden conocer los hechos e investigar la verdad material.

Por lo señalado precedentemente, no es posible desconocer el origen de su crédito fiscal del contribuyente, bajo el argumento de existir observaciones en la dosificación de las facturas, en consideración a que el comprador es la simple destinataria del documento y no la emisora, menos la encargada de controlar si la factura era legal y válida, coligiéndose que no es responsable de los datos de la factura como la dosificación, menos se puede pretender atribuirsele responsabilidad alguna, por los errores detectados por la administración tributaria,

correspondiendo, de conformidad al art. 103 del Cód. Trib., esta entidad fiscalizar al emisor de las facturas y verificar si fueron correctamente dosificadas; lo contrario sería vulnerar lo dispuesto por el art. 15 y ss., de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, que dispone la autorización de dosificación al sujeto pasivo titular del talonario y no a quien las va a recibir, describiendo el procedimiento de dosificación que debe seguir el sujeto pasivo o tercero responsable, sin participar en ningún momento el contribuyente receptor que puede o no estar registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes. Por su parte el art. 39 de la misma disposición legal, señala que se debe establecer responsabilidades de la ilegal dosificación, a la imprenta y al emisor de las facturas, toda vez que una vez autorizado la dosificación de facturas por la administración tributaria, quienes deben observar las formalidades y cerciorarse que las mismas sean impresas correctamente y en ningún caso cargar al futuro comprador o receptor de la factura o nota fiscal respectiva.

Con relación al principio de verdad material, el ordenamiento jurídico establece que este principio se aplica a favor del contribuyente, así el art. 69 de la L. N° 2492, señala que "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias"; principio que además se halla estrechamente relacionado con el principio de Seguridad Jurídica instituido en el art. 178-I de la C.P.E., al establecer que la potestad de impartir justicia se sustenta en "los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos"; por lo que en la especie, la entidad demandada y la administración tributaria al depurar las facturas observadas, no realizaron una adecuada valoración de la documentación arrojada en obrados, por el cual se demostró la efectiva realización de las operaciones que respaldan en origen de su crédito fiscal correspondiente a las facturas observadas.

La jurisprudencia constitucional al respecto, a través de la S.C. Plurinacional N° 0873/2014 de 12 de mayo, citando a la S.C.P N° 0510/2013 sobre el principio de verdad material e impulso de oficio en los procedimientos administrativos, señaló: "(...) tanto la verdad material como la impulsión de oficio son principios básicos del procedimiento administrativo, su alcance rompe con la suficiencia de la verdad formal estancada en ritualismos procesales y formales, limitada a descansar en la actividad desarrollada por la parte o partes, que en muchos casos no desentrañan la verdad de los hechos, con lógica de la imposibilidad de alcanzar una justicia material, fin último que persigue la verdad material.

En virtud de ello, su alcance cobra relevancia al orientarse hacia la búsqueda de la verdad, ya no sólo formal, sino material, esta finalidad importa una ruptura en los esquemas tradicionales que rigen a la actividad administrativa y un cambio de comportamiento de sus actores, fundamentalmente con relación a la administración pública y sus órganos encargados de dirigir los procesos administrativos, pues descarta toda actitud pasiva por parte del administrador, quien influido de este principio rector, ya no puede ser un simple espectador de la actividad administrativa.

En este escenario, la administración pública y sus órganos, en los procesos administrativos, tienen la obligación y responsabilidad, de dirigir el procedimiento administrativo, de ordenar que en él se practiquen cuantas diligencias sean necesarias para resolver y dictar la resolución final, independientemente de las gestiones y actividad del administrado; lo contrario supone dejar de lado la verdad material que por una ausencia de actividad e impulso, puede quedar subsumida en rigorismos procesales o en una pasividad de la administración que quiebra los postulados constitucionales de verdad y justicia material".

En ese contexto, la administración tributaria tiene el deber de prescindir de las formas jurídicas, o de lo que surge de la documentación, cuando la prueba presentada por el sujeto pasivo, demuestra que los hechos sucedieron de distinta forma a lo que surge de los documentos. Aplicar el principio de la realidad es precisamente, prescindir de lo que surge de los documentos y dar relevancia, para actuar el Derecho, a lo que surge del terreno fáctico, asumiendo los efectos lógicos que tiene tal actuación.

VI. Conclusiones.

Por lo relacionado precedentemente, se establece a Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1300/2015 de 21 de julio, no realizó una correcta compulsión de los antecedentes respecto a la depuración de las facturas 3, 4, 5, 769 y 1011, por lo que corresponde en justicia reparar dicha decisión, conforme a derecho.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 45 vta., interpuesta por Yanbal de Bolivia S.A., consecuentemente deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1300/2015 de 21 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria- AGIT, y en su mérito declara firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARTI-SCZ/RA 0376/2015 de 27 de abril, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



40

**Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 65 a 69, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0690/15 de 20 de abril de 2015, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 119 a 124, los antecedentes procesales, y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 17 de marzo de 2014, fue notificado el contribuyente OD Soluciones Electrónicas S.R.L., con la Orden de Verificación N° 0014OVI05927, en la modalidad de operativo específico crédito fiscal, con alcance al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, correspondiente a los periodos marzo a mayo de la gestión 2011 del IVA, solicitando al contribuyente la presentación de documentación.

El 27 de marzo de 2014, el sujeto pasivo presentó la documentación requerida, evidenciándose incumplimiento a deberes formales, labrándose el Acta N° 90000 por contravención tributaria de incumplimiento al deber formal de habilitación de libros de compras IVA.

El 17 de junio de 2014, se emite la Vista de Cargo N° 29-00148-14, estableciéndose sobre base cierta, una deuda tributaria preliminar de UFV's 19.122.14, equivalente a Bs 37.371.36.-, otorgándose un plazo de 30 días a partir de la notificación con la vista de cargo, para la presentación de descargos y pruebas que estime conveniente.

El 5 de agosto de 2014, el sujeto pasivo, presentó descargos, los mismos que no desvirtúan las observaciones establecidas en la vista de cargo, emitiéndose la R.D. N° 17-00756-14 de 3 de octubre de 2014, resolviendo determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de UFV's 19.796.27, equivalente a Bs 39.456.74.-

El 20 de octubre de 2015, el contribuyente presentó recurso de alzada contra la R.D. N° 17-00756-14, resuelta mediante resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0190/15 de 26 de enero de 2015, que dispuso revocar la RD; ante esta circunstancia, la AT, el 13 de febrero de 2015, interpuso recurso jerárquico en contra de la citada resolución, resuelta mediante resolución de recurso de jerárquico AGIT-RJ 0690/15 de 24 de abril de 2015, que dispuso revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, manteniendo observada la factura N° 62433 por Bs 48.900.-, y sin efecto la depuración de la factura N° 2302 por Bs 48.900.-, así también sin efecto la multa de 1.500.- UFV's, impuesta según el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 90000.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La institución demandante señaló que, la resolución de recurso jerárquico N° AGIT-RJ-0690/2015, vulneró la normativa relativa a la inscripción del contribuyente en el registro tributario para proceder a la vinculación de la factura N° 2302 con dicha actividad.

En este sentido señaló que, la citada factura fue objeto de verificación en el proceso de determinación, la cual fue emitida por el contribuyente Aruba Trading S.R.L., en favor de OD Soluciones Electrónicas S.R.L., por la venta de llantas japonesas, en la suma de Bs 48.900.-, en este sentido el contribuyente mediante carta aclaró que dichas llantas eran a modo de uso, ante dicho aspecto, la Vista de Cargo y la RD, observaron esta factura por no encontrarse vinculada con la actividad sujeta al tributo de conformidad con el inc. a) del art. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

En la etapa de impugnación, la resolución de alzada, resolvió revocar esta observación, argumentando que el recurrente tendría la actividad principal de "acondicionamiento de edificios" y como actividad secundaria "mecánica en general" y que la aludida factura por la compra de llantas estaría vinculada a la actividad gravada, extremo que es rechazado por la AT, razón por la cual interpuso recurso jerárquico, ante dicha impugnación, la Resolución de Recurso Jerárquico, mantuvo la decisión de dejar sin efecto la depuración de la Factura N° 2302, pero no vinculada a la venta de llantas, sino con la actividad de "alquiler o venta de equipos relacionados al rubro", cometiendo así un nuevo error al vincular la referida compra con una actividad que no fue dada de alta en los registros habilitados por la AT.

En ese contexto sostuvo que, la AGIT no vincula la factura observada con ninguna de las actividades señaladas en el padrón de contribuyentes, sino a una actividad señalada en su escritura de constitución, aspecto que vulnera el numeral 2 del art. 70 de la L. N° 2492, respecto a la obligación tributaria del contribuyente de inscribirse en los registros habilitados por la AT, y aportar los datos que le fueran requeridos, comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria, toda vez que al momento de realizar su inscripción a la AT, el contribuyente indicó como actividades a realizar las de “acondicionamiento de edificios” y “mecánica en general” y no así de “Alquiler o venta de equipos al rubro”, con la cual la AGIT vinculó la Factura N° 2302.

Por otra parte adujo que, la resolución impugnada realizó una incorrecta apreciación de las pruebas aportadas por el contribuyente para demostrar la efectiva realización de la transacción detallada en la Factura N° 2303.

Al respecto indicó que, el Tribunal Supremo de Justicia, mediante A.S. N° 292/2013 de 5 de junio de 2013, estableció que el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) la existencia de la factura original, 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, y 3) la realización efectiva de la transacción; sobre el tema, transcribió parte del aludido auto supremo.

Asimismo, citó lo previsto en el art. 2 de la L. N° 843, sobre los presupuestos para la materialización del hecho imponible del IVA y los arts. 36, 37, 40 y 44 del Cód. Com., referente a la obligación que tiene todo comerciante de llevar libros de contabilidad.

En este contexto, manifestó que, toda compra reflejada en la factura o nota fiscal, debe contar con respaldo suficiente para demostrar que las transacciones fueron efectivamente realizadas, toda vez que estos documentos no tiene validez por si mismos para el cómputo del crédito fiscal, sino cuando cumplen de manera estricta con los requisitos de validez y autenticidad, de manera que no exista duda en la efectiva realización de la transacción que originan la emisión de la factura, lo cual implica corroborar que el proveedor de la prestación de un servicio o la venta de un producto sea efectivamente el consignado en la factura y consiguientemente el que recibió el pago de la transacción, debiendo constar en un registro contable todo este movimiento, acorde con lo establecido en el art. 36 del Cód. Com.

Que de la revisión de antecedentes, se evidenció que la documentación presentada en respaldo de la factura N° 2302, corresponde únicamente a un comprobante de egreso, comprobante de traspaso, libro mayor de la cuenta caja general y certificación del proveedor, extrañándose los registros contables que respalden las operaciones comerciales como libro diario, balance y kardex de inventario de almacén, considerando que las compras corresponden a llantas japonesas en la suma de Bs 48.900.-, no habiendo demostrado de esta manera, la debida apropiación de los créditos fiscales y la materialización de la transacción generada en la factura observada, incumpliendo de esta manera con lo previsto en los arts. 36, 37 y 44 del Cód. Com.

Asimismo, la certificación realizada por la Empresa Aruba Trading SRL, no se encuentra debidamente firmada por el representante legal de la empresa para proceder a su valoración; de igual manera el comprobante de egreso y el de traspaso, solo consignan rúbricas sin especificar las personas que intervienen en la transacción, ya que es indispensable que el documento se encuentre firmado y con la respectiva aclaración de firma, ya que a través de ese requisito las partes intervinientes de dichos documentos contables, no solo aprueban y hacen suya la transacción registrada, sino que ponen un signo visible y reconocible, en cual demuestra que la transacción registrada está conforme sus intenciones.

Dichos aspectos también evidencian la contradicción de la AGIT con su propia jurisprudencia contenida en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1459/2014 de 27 de octubre de 2014, respecto a la documentación necesaria para demostrar la efectiva realización de las transacciones.

Por lo expuesto señaló que la AGIT, no realizó una correcta apreciación de las pruebas presentadas por el contribuyente, toda vez que las mismas no son suficientes para demostrar la efectiva realización de la transacción efectuada en la factura observada, además que estas carecen de valor probatorio al no estar firmada por el representante legal de la empresa en caso de la certificación realizada por la Empresa Aruba Trading SRL, y no consignar las personas que intervienen en la Transacción en el caso del comprobante de egreso y comprobante de traspaso.

I.3. Petitorio.

En base a los argumentos resumidos, solicita se revoque parcialmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0690/15 de 20 de abril de 2015, solo respecto a la revocatoria de la depuración de la factura N° 2302 por Bs. 48.900.-, y en consecuencia confirme y declare subsistente la depuración del crédito fiscal emergente de la referida factura.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 72, se corrió traslado, citándose a la institución demandada, apersonándose por memorial de fs. 119 a 124, Daney David Valdivia Coria, en representación de la autoridad general de impugnación tributaria, quien en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

1.-Sobre lo expresado por el demandante respecto a la vulneración a la normativa relativa a la inscripción de la actividad del contribuyente en el registro tributario para proceder a la vinculación de la factura N° 2302 con dicha actividad, se refirió al principio de verdad material, que la uniforme jurisprudencia ha establecido sobre la valoración de la prueba, citando sobre el tema, lo establecido en la S.C. N° 0173/12 de 14 de mayo de 2012.

En ese entendido señaló que, de la revisión de antecedentes, a efectos de establecer si las compras observadas tiene o no vinculación con su actividad, la instancia jerárquica evidenció como un hecho concreto y de la revisión del reporte “consulta padrón” se estableció que la actividad registrada es “Acondicionamiento de edificios, instalación de cañerías, eléctrica, ascensores, etc.”, y la actividad secundaria

es “mecánica en general” “y no como refiere la parte demandante, como una actividad que se encuentra en la escritura de constitución no así en el padrón de contribuyentes, por lo cual la factura N° 2302” (sic).

Ahora bien, respecto a la escritura que señaló a conveniencia el demandante, quien solo pretende generar confusión, pues ni siquiera identifica de que testimonio habla, por ello, a objeto de desvirtuar lo referido señaló que la escritura sobre la constitución denunciada es el Testimonio N° 322/08 de 11 de marzo de 2008, que en la cláusula tercera establece la actividad principal de la sociedad, cláusula que debe tenerse presente, pues de su sola lectura se demuestra que lo expresado por el demandante no es cierto, pues la actividad relativa al alquiler o venta de equipos relacionados al rubro, se traduce en una de las tantas actividades que claramente ha definido desarrollar el contribuyente y no es la única como pretende hacer creer el actor, con lo que queda claro que la AGIT, obró conforme a ley.

2.- Sobre la incorrecta apreciación de las pruebas aportadas por el contribuyente para demostrar la efectiva realización de la transacción detallada en la factura N° 2303 sostuvo que, en virtud del debido proceso y el principio de verdad material, se evidenció que la AT, en la vista de cargo, observó que el contribuyente no demostró la procedencia de los créditos impositivos que evidencian la efectiva realización de la transacción, en ese entendido es que la instancia jerárquica, observó y evidenció que la factura N° 2302 de 31 de marzo de 2011, por Bs. 48.900.-, si demuestra el pago parcial en efectivo de Bs 9.780.-, de igual forma se evidenció que el sujeto pasivo presentó a la AT el saldo de Bs 39.120.-, así también se observó que el contribuyente acreditó el comprobante de traspaso N° 000017 de 15 de mayo de 2011, mediante el cual se evidencia que canceló el efectivo el saldo adeudado de Bs 38.120.-, a través de la cuenta caja general.

De igual manera la instancia jerárquica evidenció que el sujeto pasivo, a efectos de demostrar la efectiva realización de la transacción, presentó el libro mayor de la cuenta caja general, en el que registra en marzo 31, el pago parcial y el pago del saldo de los montos descritos ut supra, además de la certificación de su proveedor.

Además, en la vista de cargo, la AT, no hizo observaciones específicas sobre el comprobante de traspaso N° 221, asimismo, reiteró que el sujeto pasivo, presentó el medio de pago que le fue solicitado, con la acreditación de certificación del proveedor que respalda la emisión de la factura cuestionada, debiendo destacar también que el reporte “Ventas reportadas por el contribuyente” Aruba Trading SRL, quien declaró como venta la factura N° 2302, por Bs. 48.900.-, con lo que queda demostrado que el débito fiscal fue declarado como venta a od soluciones electromecánicas SRL, por tanto se evidencia que el sujeto pasivo demostró la transacción, extremo que desvirtúa lo afirmado por la parte demandante, citando al respecto lo previsto en la jurisprudencia contenida en las Sentencias Nos. 55/2014, de 14 de mayo y 510/2013 de 27 de noviembre, emitidas por la Sala Plena del TSJ y en las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ-1756/2014, AGIT-RJ-0172/2015 y AGIT-RJ-1075/2015, respecto a los requisitos de validez del crédito fiscal.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0690/15 de 20 de abril de 2015.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

El 17 de marzo de 2014, la AT, notificó al representante legal de OD Soluciones Electromecánicas SRL, con la Orden de Verificación N° 0014OVI05927 de 7 de marzo de 2014, comunicando el inicio del Operativo Específico Crédito Fiscal, con alcance al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, correspondiente a los periodos marzo a mayo de la gestión 2011 del IVA, en el que comunica la existencia de diferencias detectadas a través del cruce de información, solicitando la presentación de documentación original.

El 24 de marzo de 2014, el representante legal de OD soluciones electromecánicas SRL, solicitó cinco días de prórroga para la presentación de la documentación requerida.

El 29 de mayo de 2014, la AT, labro el acta de contravenciones tributarias, vinculadas al procedimiento de determinación N° 90000, por el incumplimiento de OD Soluciones Electrónicas SRL del deber formal de habilitar libros de compras IVA.

El 17 de junio de 2014, la AT, emitió el informe de actuación cite: SIN/GDSCZ-II/DF/VI/INF/01684/2014, según el cual como resultado de la verificación se observa facturas por un total de Bs 97.800.-, por falta de vinculación con la actividad gravada, sin documentación suficiente que demuestre a efectiva realización de la transacción y que dichas facturas se encuentran duplicadas y contienen información diferente a la declarada en los libros de ventas IVA.

El 7 de julio de 2014, la AT, notificó al representante legal de OD Soluciones Electromecánicas SRL, con la Vista de Cargo N° 29-00148-14, estableciéndose sobre base cierta, una deuda tributaria preliminar de los periodos fiscales de marzo y mayo de 2001, de UFV's 19.122.14, equivalente a Bs 37.371.36.-.

El 5 de agosto de 2014, el sujeto pasivo, presento descargos a efectos de desvirtuar la depuración de las facturas.

El 3 de octubre de 2014, la AT, emitió el informe de conclusión, según el cual objeta la certificación del proveedor Aruba Trading SRL, por no contar con la firma del representante legal y respecto a la certificación del proveedor Franco Vacadolz Mario Eduardo, observa que en su libro de ventas, no se encuentra la factura N° 062433, además que ambos proveedores se encuentran en estado de inactivo.

El 6 de octubre de 2014, la AT, notificó al representante legal de OD Soluciones Electromecánicas SRL, con la resolución determinativa N° 17-00756-14 de 3 de octubre de 2014, que establece una duda tributaria de 19.796.27 UFV's, equivalente a Bs 39.456.74, que incluye tributo omitido, intereses, sanción del 100% por la conducta calificada como omisión de pago y la multa por incumplimiento del deber formal, correspondiente al IVA por los periodos fiscales marzo y mayo de 2011.

Ante esta circunstancia, el representante legal de OD Soluciones Electromecánicas SRL, el 20 de octubre de 2014, interpuso recurso de alzada, (fs. 23 a 256 del anexo 1), resuelto por la autoridad regional de impugnación tributaria mediante resolución del recurso de alzada

ARIT-SCZ/RA 0190/15 de 26 de enero de 2015, cursante de fs. 64 a 80 del anexo 1, revocando totalmente la resolución determinativa N° 17-00756-14, de acuerdo a los fundamentos técnico-jurídicos que anteceden.

Como consecuencia del aludido fallo, la Gerencia Distrital Santa Cruz – II del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, interpuso recurso jerárquico conforme se evidencia de fs. 101 a 105 del anexo 1, que fue resuelto mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0690/15 de 20 de abril de 2015 de fs. 130 a 145 del anexo 1, que revocó parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0190/15 de 26 de enero de 2015, dictada por la autoridad regional de impugnación tributaria Santa Cruz, dentro del recurso de alzada interpuesto por OD Soluciones Electromecánicas SRL, contra la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), es decir, mantener observada la Factura N° 62433 por Bs 48.900.-, y sin efecto la depuración de la Factura N° 2302 por Bs 48.900.-, así también sin efecto la multa de 1.500 UFV's, impuesta según el acta de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 90000; confirmándose la deuda de 9.031.17 UFV's, equivalente a Bs 18.000.39, por el IVA correspondiente al periodo fiscal mayo 2011.

Contra esta determinación, la Gerencia Distrital Santa Cruz – II del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 65 a 69 de obrados.

Citada la empresa contribuyente conforme consta a fs. 161, no se apersonó al proceso; luego por memorial de fs. 128-129, la institución demandante presentó su réplica, en tanto que de fs. 132-133, la autoridad general de impugnación tributaria, presentó dúplica, dando lugar al proveído de fs. 165 que decretó "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Que, por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, conforme la previsión de los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a esta Sala del Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por la autoridad general de impugnación tributaria.

En el caso de autos, la controversia se origina en determinar si fue correcta la determinación de la AGIT de dejar sin efecto la depuración de la factura N° 2302 por Bs 48.900.-, por la compra de llantas japonesas a medio uso emitida por contribuyente Aruba Trading S.R.L., a favor de OD Soluciones Electromecánicas SRL, extremo que no es aceptado por la parte demandante, quien manifiesta que la compra de llantas no está vinculada a la actividad del contribuyente.

Al respecto, el art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 denominada Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

A efecto del análisis de la problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa a momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, debe verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justicia a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne, manifiesta: "...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por Sala Plena de éste Tribunal en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contenciosa administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el Juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda".

Por lo expuesto ut supra, a fin de determinar si la compra de llantas japonesas a medio uso, observadas tienen vinculación o no con la actividad del contribuyente; tal como disponen los arts. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, analizado los antecedentes que informan al proceso se evidencia que, realizado la revisión de "consulta del padrón" de contribuyentes, emitido por el sistema informático de la administración tributaria, cursante a fs. 62-63 de obrados, se evidencia que el contribuyente que responde al nombre o razón social de OD Soluciones Electromecánicas SRL, tiene como actividad principal, el Acondicionamiento de edificios (instalación de cañerías, eléctrica, ascensores, etc.), y como actividad secundaria, mecánica en general por otra parte, de acuerdo al testimonio de escritura pública de

constitución de sociedad de responsabilidad limitada bajo la denominación social de OD Soluciones Electromecánicas SRL N° 322/08 de 11 de marzo de 2008 cursante de fs. 13 a 18 del anexo 1, en su cláusula tercera (objetivos y fines de la sociedad) establece: "la sociedad tendrá como objetivo principal el de realizar por cuenta ajena y/o asociados a terceros o mediante participación accionaria en otras sociedades de igual o similar objeto, los siguientes servicios: Prestación de servicios de mantenimiento preventivo y correctivo, reparaciones, construcciones, adaptaciones y otros en el campo electrónico, eléctrico y mecánico, en los rubros domiciliario, comercial e industrial, pudiendo realizar servicios ya sea por cuenta propia o de terceros, consultoría, elaboración de proyectos y asesoramiento en los campos antes delimitados, además podrá dedicarse al comercio de productos que directa o indirectamente tengan relación con el rubro electrónico, eléctrico y mecánico, pudiendo para esto asociarse con personas individuales o colectivas sin limitación alguna, importaciones o exportaciones de mercaderías, representaciones, comisiones y consignaciones. También podrá dedicarse al alquiler o venta de equipos relacionados al rubro. Para el cumplimiento de los objetivos de la Sociedad, podrá realizar toda clase de importación y exportación de maquinarias, repuestos, herramientas, accesorios y todo elemento de otro tipo que se vinculen directa o indirectamente con la actividad que desarrolla la sociedad, según lo expuesto precedentemente y en general efectuar toda actividad permitida por el régimen que se acoja, etc."

Adicionalmente, el contribuyente OD Soluciones Electromecánicas SRL, mediante Carta de 31 de marzo de 2014 de fs. 39 del anexo 1, dirigida al Departamento de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital II Santa Cruz, aclaró que las llantas adquiridas según la Factura N° 2302 de Aruba, eran llantas a medio uso que fueron utilizadas para amortiguación en transporte de equipos pesados y otros servicios de apoyo que son necesarios en la manipulación de equipos compresores, el cual es el rubro en el que se desempeña la empresa, insumos que fueron consumidos aproximadamente durante 12 meses.

De lo transcrito precedentemente, se concluye que la Factura N° 2302 observada, por la compra de llantas japonesas, se enmarca dentro de la actividad gravada desarrollada por el contribuyente, como acertadamente determinó la AGIT en la resolución impugnada, quien para arribar a la conclusión asumida, valoró correctamente la prueba adjuntada durante la tramitación del proceso, conforme determina el art. 81 del Cód. Trib. L. N° 2492.

Por todo lo referido anteriormente, este tribunal con la facultad conferida para realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la AGIT, al pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., por disposición de los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda cursante de fs. 65 a 69 de obrados, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0690/15 de 20 de abril de 2015.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



41

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 57 a 64, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ RJ 1487/2015 de 17 de agosto de 2015, pronunciada por la autoridad general de impugnación tributaria, la respuesta a la demanda de fs. 89 a 95 y del tercero interesado de fs. 68 a 83; los antecedentes procesales y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la administración tributaria, en adelante administración tributaria mediante orden de verificación N° 14290200011 de 26 de marzo de 2014, notificada el 9 de abril de 2014 al contribuyente Grupo Larcos Industrial Ltda., dio inicio a la verificación de los hechos y/o elementos correspondiente al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las pólizas de importación, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2010.

También se labró el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 14294400002, sancionándolo con una multa de 3000 UFV's, debido a que el contribuyente no presentó la documentación requerida por la A.T.

Posteriormente se emitió la vista de cargo N° 32-0172-2014 de 17 de noviembre de 2014, dándose a conocer una deuda tributaria preliminar de UFV's 7.605.738, equivalentes a Bs 15.241.216, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar y multa por incumplimiento de deberes formales.

El 19 de diciembre de 2014, el contribuyente Grupo Larcos Industrial Ltda., presentó nota con argumentos y documentación de descargo consistente en 13 archivadores de palanca a fs. 7903.

El 29 de diciembre de 2014, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-1225-2014, en la que se conmina al contribuyente a que deposite la suma de UFV's 7.269.283, equivalentes a Bs 14.631.469.-, del IVA, por concepto de tributo omitido actualizado, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

El 19 de enero de 2015, el contribuyente, interpuso recurso de alzada contra la RD aludida, el cual fue resuelto por la ARIT, mediante la Resolución ARIT-LPZ/RA 0350/2015 de 20 de abril, dispuso revocar parcialmente la RD, dejando sin efecto el tributo omitido de UFV's 2.894.989.-, más intereses y multa por omisión de pago, manteniendo firme y subsistente la multa de UFV's 3000.-, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida.

El 12 de mayo de 2015, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico contra la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0350/15 de 20 de abril de 2015.

El 17 de agosto de 2015, la AGIT, notificó a la administración tributaria con la resolución impugnada, en la que se resolvió revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARTI-LPZ/RA 0350/15 de 20 de abril de 2015, modificando el tributo omitido por el IVA de Bs 4.476.077, a Bs 4.224.981, más mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales de UFV's 3000.-

I.2. Fundamentos de la demanda.

La institución demandante señaló que, la AGIT, al modificar el tributo omitido del IVA, lesionó los derechos de la administración tributaria puesto que consideró de manera errada que de acuerdo a la información reflejada en los Swift de transferencia bancaria, acompañada de las certificaciones de transferencias bancarias, así como las facturas emitidas por la entidad financiera, varias DUIS si cuentan con medios fehacientes de pago, vulnerando la normativa tributaria aplicable al presente caso.

En este sentido señaló que, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1487/2015, carece de una debida fundamentación y/o motivación, toda vez que no efectuó una explicación coherente y fundamentada de las razones técnicas legales que dieron lugar a la depuración de ciertas DUIS.

Al respecto sostuvo que la administración tributaria observó la proveniencia del crédito fiscal del IVA de las pólizas de declaradas por el contribuyente de los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2010, a efecto de establecer si efectivamente habría terminado correctamente este concepto de la deuda tributaria, sin embargo se verificó que el contribuyente no presentó documentación que pruebe la transferencia de dominio de los bienes adquiridos, ni de los medios de pago fehacientes que respalden las transacciones realizadas para validar el crédito fiscal apropiado.

No obstante, la AGIT, en la resolución Impugnada, modificó el importe observado de Bs 4.476.077.-, a Bs 4.224.981.-, llegando a la conclusión que de acuerdo a la información reflejada en los swift (sistema de mensajería interbancaria) de transferencia bancaria, acompañada de las certificaciones de transferencias bancarias, así como de las facturas emitidas por la entidad financiera, varias DUIS, si cuentan con medios fehacientes de pago, motivo por el cual a criterio de la AGIT, corresponde dejar sin efecto su depuración.

En ese entendido detalló en cuadros, las DUIS descargadas por la AGIT, de donde se establece que el argumento mediante el cual la citada institución basa su decisión deponiendo dejar sin efecto la depuración de ciertas DUIS, no se encuentra lo suficientemente respaldado y/o fundamentado, ya que en el cuadro inserto en la resolución impugnada, se observan varias incoherencias entre las que resaltan por ejemplo la existente entre el importe de la factura consignado en la Póliza de Importación N° 29946 de Bs 6.808.-, y el monto de la certificación bancaria es de \$us. 546.31.-, que al tipo de cambio de Bs 7.07 a julio de 2010, periodo de la transacción, asciende a Bs 3.860.-, importe que desde ningún punto de vista coincide con el valor consignado en la factura.

Por otro lado, destacó que en relación a la DUI C-122, la observación de la administración tributaria fue por el hecho de que el contribuyente no presentó medios fehacientes de pago, que tiendan a demostrar la efectiva realización de la transacción, por su parte en relación a la DUI 16295, la observación fue realizada por el hecho de que el importe de la póliza no coincide con el de la factura y la DUI C-9914, pues el contribuyente presenta únicamente fotocopia simple del comprobante 343/14, no obstante la AGIT deja sin efecto la depuración de dichas DUIS, amparándose en el art. 121 del R.L.G.A., estableciéndose más la incoherencia en la que incurre el precitado ente administrativo, al respaldar su decisión en normativa que no se encuentra relacionada a la observación efectuada por la administración tributaria sin efectuar una debida explicación al respecto.

Asimismo, para respaldar la póliza de importación N° 123451, el contribuyente presentó el SWIFT en el que se consigna el monto de \$us. 73.000.-, que no coincide con el importe consignado en el certificado emitido por el Banco, en el cual se refleja un monto que asciende a

§us. 928, monto que no llega a cubrir el valor total de la factura, ni mucho menos permite encontrar una correlación entre la supuesta transacción efectuada y la transferencia.

Por otra parte señaló que el cuadro detallado, la AGIT no realiza una aclaración si los importes consignados en los Swift y en los certificados emitidos por el Banco, se encuentran en dólares o en euros, aspecto fundamental para poder determinar con exactitud si el importe de Swift coincide con el monto total de la factura, ya que el tipo de cambio varía radicalmente, pues en muchos casos el importe consignado en el Swift es superior al certificado emitido por el Banco o viceversa, aspecto que a todas luces denota una clara ausencia de fundamentación en la decisión adoptada por la AGIT, toda vez que no estableció con exactitud la correlación o vinculación entre el pago y la transacción bancaria.

De otro lado, manifestó que ni el contribuyente ni la AGIT, han logrado explicar y fundamentar de manera fehaciente las abismales diferencias existentes entre los Swifts que respaldan las supuestas transacciones con los importes consignados en las facturas y de esta manera demostrar la veracidad de las transacciones efectuadas.

Agrega que la resolución impugnada, carece de la debida fundamentación en lo que respecta a la depuración de ciertas DUIS, ya que no efectuó una explicación coherente y fundamentada de las razones técnico-legales que dieron lugar a descargar ciertos importes y consecuentemente establecer que varias DUIS sí cuentan con medios fehacientes de pago, vulnerando lo dispuesto en el art. 30 de la L. N° 2341 concordante al literal a) del parág. I del 31 y los parágs. II y III del mismo art. del D.S. N° 27113, que obliga la motivación de los actos administrativos cuando se trata de derechos subjetivos, redacción que no se ajusta con los defectos contenidos en la Resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 1487/2015.

Al respecto, transcribe lo previsto en los arts. 30 y 31 de la normativa citada ut supra y jurisprudencia contenida en el A.S. N° 319/12 de 4 de diciembre de 2012, emitido por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia y en las SS.CC. Nos. 1861/14 de 25 de septiembre de 2014, 0758/2010-R de 2 de agosto, 436/2010-R de 28 de junio, entre otras.

En ese entendido, expresa que toda resolución emitida por autoridad competente deberá poseer entre otras cualidades, la calidad de ser expresa, completa, concisa, clara e íntegra todos los puntos demandados, debiendo expresar las razones determinativas que justifiquen su decisión, exponiendo los hechos, realizando la fundamentación legal y citando las normas que sustenten la parte dispositiva de la resolución asumida, con la finalidad de dejar certeza a las partes actoras del litigio que se obró conforme a la normativa legal vigente, en franco respecto de los principios y valores que rigen el ordenamiento jurídico, preceptos que no fueron cumplidos porque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1487/2015, carece de fundamentación técnico-legal suficiente, que tienda a respaldar los supuestos pagos realizados al proveedor y los supuestos medios fehacientes de pago con los que cuentan ciertas DUIS, evidenciándose incongruencias que denotan la ausencia de un análisis profundo y detallado de las observaciones efectuadas por la AT.

Por otra parte la AGIT señala que el contribuyente habría presentado certificados en original, los cuales fueron considerados para dejar sin efecto la depuración de ciertas DUIS, sin embargo, no especifica a cuales certificados se refiere, ni tampoco señala las fojas en las cuales cursan los mismos, otro aspecto que denota evidente falta de fundamentación y/o motivación del fallo emitido.

En ese entendido se evidencian notables incoherencias en las que incurrió la AGIT, fundando su decisión bajo el argumento de que las declaraciones únicas de importación, con sus correspondientes recibos únicos de pago, además que los documentos Swift presentados por el recurrente, son documentos que acreditan la efectiva realización de la transacción; al respecto señaló que no es suficiente la simple presentación de dichos documentos, ya que lo relevante es la coherencia y correlación entre los importes contenidos en los mismos y los importes contenidos en las facturas observadas, para confirmar que esas transacciones han sido en efecto canceladas directamente al proveedor por el contribuyente, situación que no se llegó a establecer con claridad en la resolución impugnada.

Que es pertinente destacar que, el Swift per se, no es un documento que demuestre fehacientemente la transferencia de dinero, toda vez que a simple vista es una impresión carente de firmas que avalen la autenticidad, en donde se denotan una serie de códigos que en sí no demuestran la transferencia realizada, mucho menos el pago efectuado a proveedores del exterior, más aún cuando el contribuyente Grupo Larcos Industrial Ltda., en muchos de los Swifts presentados, no adjuntó la certificación bancaria original que acredite o respalde de manera fehaciente la efectiva realización de la transacción.

En ese entendido la decisión adoptada por la AGIT, no se encuentra lo suficientemente respaldada, toda vez que no fundamentó de manera inobjetable, que la documentación presentada por el sujeto pasivo era suficiente para demostrar fehacientemente los pagos efectuados a sus proveedores por las transacciones contenidas en las pólizas observadas por la administración tributaria a fin de beneficiarse con el crédito fiscal contenido en las mismas, vulnerando el principio al debido proceso y el principio de legalidad que debe regir en todo procedimiento.

I.3 Petitorio.

En base a estos argumentos, solicita se emita sentencia declarando probada la demanda y por consiguiente se revoque parcialmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1487/15 de 17 de agosto de 2015.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 66, se corrió traslado, citándose a la institución demandada, apersonándose por memorial de fs. 89 a 95, Daney David Valdivia Coria, en representación de la autoridad general de impugnación tributaria, quien en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

Sobre lo expresado por la entidad demandante, que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ1487/2015, carece de una debida fundamentación y/o motivación, toda vez que no efectuó una explicación coherente y fundamentada de las razones técnico-legales que dieron lugar a la depuración de ciertas DUIS.

Sobre el tema citó la S.C.P. N° 532/2014 de 10 de marzo de 2014, referida a la fundamentación y motivación. En ese entendido, manifestó que la instancia jerárquica, en el marco de las atribuciones conferidas en los arts. 139-b), 144 y 21 de la L. N° 2492, emitió una resolución fundamentada y con sustento legal suficiente, efectuando un análisis técnico jurídico que fue ampliamente detallado como la misma administración tributaria lo reconoce, en el cuadro transcrito bajo el título de “Evaluación de los descargos presentados”.

Aclaró que la AGIT, desarrolló y expuso sus conclusiones a objeto de fundamentar su resolución, dejando claro que, a efectos de análisis y verificación de los pagos realizados por el sujeto pasivo a sus proveedores, en virtud a las facturas comerciales de cada DUI, tomó en cuenta los Swift Internacional de transferencia; que en el presente caso, permiten identificar al cliente ordenante “Grupo Larcos Industrial Ltda.”, al cliente beneficiario, que refieren a los proveedores consignados en las DUI, como dutchi motors b.v., rockwell automation argentina s.a., kaeser compresores de chile Ltda., yale internacional, andress hauser instruments internacional AG, aspecto que debe tenerse presente, como también se puede observar del cuadro incurso, se incluyó el monto y la descripción de las remesas en la que se detalla a las facturas comerciales de la compra realizada; así como las certificaciones de transferencias bancarias al exterior y las facturas originales por emisión de giro al proveedor según Swift internacional emitidas por el Banco Nacional de Bolivia, así como las DUI observadas.

Expresa que las DUI observadas por la administración tributaria específicamente las DUI C-122, C-16295 y C-9914, evidenció que el total de factura mayor al valor FOB de la DUI, demuestran que la mercancía y la cantidad estaban relacionadas; razón por la cual, en aplicación de lo que prevé el art. 121 del R.L.G.A., establece que está permitido los despachos parciales para mercancías amparadas con una sola factura, es decir, que se puede nacionalizar en una o más DUI parte de la mercancía consignada en una sola factura comercial, situación que en el caso concreto se cumplió y siendo evidente que el sujeto pasivo demostró que cuenta con los medios de pago, se dejó sin efecto su depuración, consiguientemente, la resolución impugnada contiene la debida motivación y fundamentación.

Respeto a lo manifestado por la institución demandante, en sentido de que ni el contribuyente ni la AGIT habrían logrado explicar y/o fundamentar las diferencias existentes entre los Swift que respaldan las supuestas transacciones con los importes consignadas en las facturas y de esa forma demostrar la veracidad de las transacciones efectuadas y, sobre la presentación de certificados por el contribuyente, sostuvo que, la administración tributaria pretende poner en consideración aspectos que no fueron impugnados en instancia recursiva y cuyo único propósito es desvirtuar el fondo de la resolución jerárquica, poniendo en consideración y/o revisión los Swift (sistema de mensajería interbancaria), que fue uno de los tantos elementos probatorios que en su oportunidad presentó el sujeto pasivo para desvirtuar las pretensiones del ente fiscal, siendo que en aplicación de la normativa citada, así como la jurisprudencia constitucional relativa a la fundamentación y motivación, al respecto citó la S.C.P. N° 0903/12 de 22 de agosto de 2012.

Por otra parte adujo que, en el presente caso, se tomó en cuenta los Swift que permitían identificar al Cliente ordenante “Grupo Larcos Industrial Ltda.”, al Cliente beneficiario, que referente a los proveedores consignados en las DUI, debiendo quedar claro que este no fue el único elemento probatorio que consideró la AGIT para su valoración y consecuente resolución.

Luego sugiere que debe tomarse en cuenta que la instancia jerárquica, en concordancia con lo señalado en el punto precedente, claramente manifestó que a objeto de verificar los medios probatorios de pago presentado por el contribuyente Grupo Larcos Industrial Ltda., en el proceso de determinación e instancia de alzada revisó la información (certificaciones originales) remitida por la entidad bancaria correspondientes a transferencias bancarias al exterior realizada por el referido sujeto pasivo, a través de las cuales se observó y constató los pagos realizados por el sujeto pasivo a sus proveedores, en virtud a las facturas comerciales de cada DUI, con lo que se desvirtúa lo argüido por la administración tributaria respecto a que la resolución impugnada, no identificó cuales son las certificaciones originales, cuando las mismas fueron detalladas y expresadas en la resolución jerárquica; por tal razón manifestó que los argumentos vertidos por la parte demandante no tienen fundamentación ni asidero legal que justifiquen sus pretensiones, sobre este tema citó la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre de 2013, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, jurisprudencia que debe ser tomada en cuenta, toda vez que es evidente que la institución demandante no expresó de manera específica y puntual que agravios a causado la instancia jerárquica a la entidad demandada.

En ese sentido, se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada, concluyendo que la demanda carece de sustento jurídico, siendo evidente que no existe vulneración de principios que hacen al debido proceso y mucho menos que se haya incurrido en agravios o lesiones a derechos de la A.T.

Finalmente citó como jurisprudencia contenida en el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3 la resolución STG-RJ/0004/2007 y como respaldo de lo señalado la sentencia N° 510/2013 citada.

II.1 Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1487/15 de 17 de agosto de 2015.

III. Intervención del tercer interesado y su petitorio.

Por memorial de fs. 68 a 83, se apersona el Grupo Larcos Industrial Ltda., representado por Rodolfo Leonardo Costas Recabado, como tercero interesado, manifestado en síntesis:

Que la resolución de recurso jerárquico impugnada, vulnera el art. 81 de la L. N° 2492, al no valorar la prueba y fundamentación de la defensa, sin embargo, considera correctamente parte de los medios fehacientes de pago, aspecto que es observado por la administración tributaria.

Denunció la vulneración del art. 200 del Cód. Trib., al aplicar la verdad formal en lugar de la verdad material, que es uno de los principios que sustenta la jurisdicción ordinaria, de acuerdo a lo previsto en el art. 180-I de la C.P.E., en relación al art. 179-I, al señalar que la función judicial es única, citando también el art. 4-d) de la ley de procedimiento administrativo, señalando que no son conducentes con dicho

principio, la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga, a no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado, a no desconocer elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trate de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; a no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anocie de ella.

Por otra parte manifestó la inexistencia de solicitud de información de terceros por parte del Servicio de impuestos nacionales durante la etapa de fiscalización, consistente en las Declaraciones Únicas de Importación y documentación aduanera soporte, que demuestren el origen del crédito fiscal a la Agencia despachante de Aduanas, debido a que los mismos al constituirse en auxiliar de la función aduanera e intermediario entre el importador y la aduana nacional, tienen la función de conservar la documentación de los despachos aduaneros durante cinco años, conforme establece el art. 45-e) de la L.G.A., señalando también lo previsto en el art. 111 del R.L.G.A.

Por lo que si el elemento principal de las observaciones de las declaraciones únicas de importación, es la falta de documentos originales que prueban el origen de las compras y su respectivo pago, no existe evidencia en antecedentes que demuestre que Impuestos Nacionales hubiese solicitado dicha documentación a las agencias despachantes, dejándole la tarea al demandante de conseguir dichos documentos que por el tiempo transcurrido debían ser desarchivados y proporcionarles las copias legalizadas respectivas.

III.I. Petitorio.

En merito a los argumentos expuestos, solicitó desestimar los elementos planteados por el Servicio de Impuestos Nacionales en su improvisada demanda.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

El 9 de abril de 2014, la administración tributaria notificó al Grupo Larcos Industrial Ltda., con la orden de verificación N° 14290200011 de 26 de marzo de 2014, donde se le comunica el inicio del proceso de determinación, con alcance a la verificación de las transacciones, hechos o elementos específicos relacionados al crédito fiscal IVA, declarado en las pólizas de importación de los periodos fiscales enero a diciembre de 2010, notificando también con el requerimiento de documentación.

El 15 de abril de 2014, el sujeto pasivo presentó a la administración tributaria nota mediante la cual solicita ampliación de plazo hasta el 7 de mayo de 2014, plazo que fue ampliado por 9 días hábiles, hasta el 30 de abril de 2014.

El 7 de mayo de 2014, el contribuyente presentó las pólizas de importación originales de las gestiones 2009 y 2010, con relación a la documentación restante solicitando se considere la posibilidad de proporcionar un plazo adicional de una semana.

El 20 de mayo de 2014, la administración tributaria emitió el acta por contravenciones tributarias N° 14294400002, contra el sujeto pasivo, al no haber presentado los medios fehacientes de pago.

El 17 de noviembre de 2014, la administración tributaria emitió el informe CITE/GGLP/DF/SVE/INF/03294/2014, el cual refiere que las pólizas de importación presentadas no son suficientes como respaldo del crédito fiscal IVA, toda vez que no prueban la realización de la transferencia con los proveedores, siendo el importe sujeto a crédito fiscal de Bs 35.235.462.-, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2010, estableciendo una deuda tributaria de 7.602.738 UFV's y multa por incumplimiento a deberes formales de 3.000.-, UFV's.

El 19 de noviembre de 2014, la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la vista de cargo N° 32-0172-14 de 17 de noviembre de 2014, por la cual determino sobre base cierta una deuda tributaria de 7.602.738 UFV's, que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

El 19 de diciembre de 2014, el Grupo Larcos Industrial Ltda., presentó nota ofreciendo descargos documentales y escritos a la Vista de Cargo, consistentes en trece archivadores de palanca conteniendo fs. 7889 de documentación original o legalizada respaldatoria de cada Declaración Única de Importación, acompañando facturas internacionales y comerciales, medios de pago solicitados como facturas de comisiones de almacenaje, gastos de despacho y recibo único de pago de tributos aduaneros y certificaciones bancarias de giro al exterior, mismo que demuestra la realización de la compra observada; asimismo, adjunta certificado de Construcción de un edificio en la gestión 2010, además de señalar que a fines legales que en derecho le corresponda, anuncia la existencia de mayor documentación respaldatoria como contratos, convenios de distribución de proveedores, información bancaria, ingreso de la mercancía a almacenes y otros que no pudo presentar por motivos de fuerza mayor, comprometiendo a ser entregados a la brevedad posible.

El 29 de diciembre de 2014, la administración tributaria emitió el informe de conclusiones, en el que advierte que no presentó documentación de descargo para todas las pólizas de importación observadas, concluyendo que de la evaluación de descargos, los mismos desvirtúan parcialmente las observaciones consignadas en la vista de cargo, por lo que resulta una nueva deuda tributaria de 7.269.283 UFV's.

El 30 de diciembre de 2014, la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la resolución determinativa N° 17-1225/14 de 29 de diciembre de 2014, que determinó las obligaciones impositivas del sujeto pasivo por el I.V.A., de los periodos fiscales enero a diciembre de 2010 en el monto de 7.269.283 UFV's., equivalente a Bs 14.631.469.-, importe que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por Omisión de Pago y Multa por incumplimiento a deberes formales.

Ante esta circunstancia, el representante legal del Grupo Larcos Industrial Ltda., interpuso recurso de alzada, (fs. 115 a 141 anexo 2), resuelto por la autoridad regional de impugnación tributaria mediante resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0350/15 de 20 de abril de

2015, cursante de fs. 233 a 265 del anexo 1, revocando parcialmente la resolución determinativa N° 17-1225-14 de 29 de diciembre de 2014, emitida por la gerencia de grandes contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra el Grupo Larcos Industrial Ltda., en consecuencia deja sin efecto el tributo omitido de 2.989.989 UFV's, más intereses y multa por omisión de pago y se mantiene firme y subsistente la multa de 3.000 UFV's por el incumplimiento del deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, medios y lugares establecidos, conforme se tiene del acta de contravenciones tributarias N° 14294400002.

Como consecuencia del aludido fallo, la gerencia GRACO del servicio de impuestos nacionales, a través de su representante legal, interpuso recurso jerárquico conforme se evidencia de fs. 277 a 280 del anexo 1, resuelto mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1487/15 de 17 de agosto de 2015 de fs. 338 a 357 del anexo 1, que revocó parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0350/15 de 20 de abril de 2015, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del recurso de alzada interpuesto por el Grupo Larcos Industrial Ltda., contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la parte referida a las DUI que no cuentan con medios fehacientes de pago, manteniendo las mismas observadas; en consecuencia, se modifica el tributo omitido por el impuesto al valor agregado (IVA) establecido en la resolución determinativa N° 17-1225-2014, de Bs 4.476.077 a Bs 4.224.981, más el mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales de 3.000.-,UFV correspondiente al acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 14294400002.

Contra esta determinación, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 57 a 64 de obrados.

Por memorial de fs. 132 a 136, la institución demandante presentó su réplica, en tanto que de fs. 139-140, la autoridad general de impugnación tributaria, presentó réplica, dando lugar al proveído de fs. 141 que decretó "autos para sentencia".

V. De la naturaleza del proceso y la competencia de este tribunal.

Que por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, conforme la previsión de los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ. siendo el objeto según la veracidad o no del reclamo planteado conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a esta Sala del Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.1. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia se origina en determinar si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 1487/15 de 17 de agosto de 2015, cursante de fs. 3 a 22, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria carece de una debida fundamentación y/o motivación, por no haber efectuada una explicación coherente y fundamentada de las razones técnico-legales que dieron lugar a la depuración de las DUI's.

Por otra parte, determinar si es evidente que ni la AGIT ni el contribuyente lograron explicar y/o fundamentar de manera fehaciente las abismales diferencias existentes entre los Swift que respaldan las supuestas transacciones con los importes consignados en las facturas.

V.2.- Análisis del problema jurídico planteado.

En este contexto, antes de abordar el tópico estrictamente de la debida motivación de las resoluciones, que dicho sea de paso es considerado como un derecho de los justiciables, es importante identificarlo como un elemento del debido proceso, y conforme se tiene señalado el debido proceso se encuentra reconocido en nuestra Norma Suprema en sus arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., por lo que, las vulneraciones al derecho de las partes a la debida motivación implican vulneración al debido proceso.

Ahora bien, para entender la dimensión de lo que debemos entender por debida motivación de las resoluciones, y entiéndase no solamente judiciales, sino también administrativas fiscales o de cualquier otra índole que resuelva una situación jurídica en particular, acudimos a lo establecido por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo de Justicia que, a través del A.S. N° 522/2014 de 30 de diciembre, instituyó:

"Respecto a la exigencia de la motivación de las resoluciones judiciales, esta Sala ha sostenido en reiterados fallos que uno de los contenidos esenciales del derecho al debido proceso es el derecho de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en cualquier clase de procesos, lo que es acorde con el numeral II del art. 115 de la C.P.E., La necesidad de que las resoluciones judiciales sean motivadas es un principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional y, al mismo tiempo, un derecho constitucional de los justiciables mediante ella, por un lado, se garantiza que la administración de justicia se lleve a cabo de conformidad con la constitución y las leyes y, por otro, que los justiciables puedan ejercer de manera efectiva su derecho de defensa.

En ese sentido, en toda resolución judicial la motivación debe constar por escrito y contener la mención expresa tanto de la ley aplicable como de los fundamentos de hechos en que se sustentan, la exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, expresen la argumentación jurídica que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa.

El análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas

procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

En ese contexto, debe precisarse que el contenido constitucionalmente garantizado de ese derecho queda delimitado, entre otros, a los siguientes supuestos: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es sólo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque sólo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico; b) La motivación sustancialmente incongruente. El derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer, desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal. Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar de contestar las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). Resultando un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas; pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas”.

Resolución que es armónica y congruente con lo que este mismo tribunal ha entendido respecto de las resoluciones administrativas en relación a la exigencia de la debida motivación, a través del A.S. N° 16/2015-S de 3 de noviembre que señaló:

“Es necesario referirse ineludiblemente a qué se entiende por motivación y fundamentación de una resolución judicial o administrativa, en ese sentido se tiene que la motivación o fundamentación, es justificar la decisión de un fallo o si se quiere en forma más explícita, es mostrar las razones que permiten considerar porque el juzgador establece una determinada decisión sobre el conflicto o controversia puesto a su conocimiento. Sobre la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales, la jurisprudencia constitucional ha determinado que la motivación de la resolución administrativa o judicial, está directamente relacionada con el derecho al debido proceso y que no es necesario que la motivación sea ampulosa sino que puede ser concisa y reducida, siendo lo único importante en que ésta explique y justifique las razones de la decisión final del juzgador para que pueda activarse el derecho a la impugnación...”.

Por último, sobre la motivación de las resoluciones, la S.C. N° 0871/2010 de 10 de agosto refirió:

“Es imperante además precisar que toda resolución ya sea jurisdiccional o administrativa, con la finalidad de garantizar el derecho a la motivación como elemento configurativo del debido proceso debe contener los siguientes aspectos a saber: a) Debe determinar con claridad los hechos atribuidos a las partes procesales, b) Debe contener una exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes, c) Debe describir de manera expresa los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto, d) Debe describir de forma individualizada todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, e) Debe valorar de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada, f) Debe determinar el nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado...”.

Por otra parte, referente a la fundamentación de las resoluciones, el art. 139.- (atribuciones del superintendente tributario general) hoy autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), del Cód. Trib., L. N° 2492 señala: El superintendente tributario general tiene las siguientes atribuciones y funciones: b) “Conocer y resolver, de manera fundamentada, los recursos jerárquicos contra las resoluciones de los superintendentes tributarios regionales, de acuerdo a reglamentación específica...” por su parte el art. 144 prevé: “Quien considere que la resolución que resuelve el recurso de alzada lesiones sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, recurso jerárquico ante el superintendente tributario regional que resolvió el recurso de alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogable. el recurso jerárquico será sustanciado por el superintendente tributario general conforme dispone el artículo 139 inciso b) de este código”, en tanto que el art. 211. del mismo cuerpo normativo indica: I. “Las resoluciones se dictaran en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del superintendente tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas” III. “Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado, siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo”.

En base a la jurisprudencia y la normativa descrita precedentemente referente a la motivación y fundamentación de las resoluciones tanto judiciales como administrativas, analizada la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ- 1487/15 de 17 de agosto de 2015, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria cursante de fs. 3 a 22 de obrados, se evidencia que la misma contiene la debida motivación y fundamentación y el sustento técnico-jurídico que debe contener toda resolución, pues de la revisión de dicho acto administrativo, se advierte que la resolución impugnada, realiza una explicación detallada y analítica a través de cuadros explicativos, donde se demuestra con absoluta claridad la verificación de los pagos realizados por el sujeto pasivo Grupo Larcos Industrial Ltda., a sus proveedores en virtud de las facturas comerciales de cada DUI., proveedores que se encuentran consignados en las DUI como dutchi motors b.v., rockwell automation argentina s.a., kaeser compresores de chile Ltda., yale internacional, andress hauser instruments internacional AG, los cuales se encuentran detallados en los cuadros demostrativos elaborados por la AGIT, en la resolución impugnada, donde además se incluyó el monto y la descripción de las remesas en la que se detalla a las facturas comerciales de la compra realizada, así como las certificaciones de transferencias bancarias al exterior y las facturas originales de emisión de giro al proveedor, emitidas por el Banco nacional de Bolivia S.A., así como las DUI observadas por la administración tributaria extremos que desvirtúan lo manifestado por la administración tributaria toda vez que la resolución impugnada contiene la debida motivación y fundamentación, de donde se deduce que no existió vulneración al debido proceso, como erradamente sostiene la parte demandante.

En este contexto, a efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, previsto en el art. 180-I de la C.P.E., según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justicia a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por Sala Plena de éste Tribunal en la Sentencia 238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contenciosa administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el Juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda".

Por otra parte, en cuanto a los aspectos referidos por la administración tributaria en sentido de que ni la AGIT ni el contribuyente lograron explicar y/o fundamentar de manera fehaciente las abismales diferencias existentes entre los Swift que respaldan las supuestas transacciones con los importes consignados en las facturas y de esa manera demostrar la veracidad de las transacciones efectuadas, además que habría presentado certificados originales, los que fueron considerados para dejar sin efecto la depuración de las DUIS y sin embargo, no especifica a cuales certificados se refiere.

Al respecto cabe señalar que, analizado en Recurso Jerárquico de fs. 277 a 280, interpuesto por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se advierte que estos aspectos no han sido impugnados en la instancia recursiva, motivo por el cual no se ingresa en mayores consideraciones sobre este tópico.

V.3.- Conclusiones.

Por todo lo referido anteriormente, este Tribunal con la facultad conferida para realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la AGIT, al pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., por disposición de los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda cursante de fs. 57 a 64 de obrados, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 1487/15 de 17 de agosto de 2015.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



42

**Lucia Tarqui Copa c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 22 vta., que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0134/15 de 26 de enero de 2015, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), la contestación de fs. 35 a 40 vta., los antecedentes del proceso; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 20 de agosto de 2014, formuló recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando AN/GRLGR/ULELR N° 061/2014 de 24 de julio, debido a que la misma carece de fundamentación sobre el supuesto contrabando contravencional, por cuanto no se demostró que el vehículo no contaba con certificado medioambiental emitido por el instituto boliviano de metrología (IBMETRO); y, el certificado medioambiental N° CM-LP-232-52-2014, no fue emitido en la gestión 2013 debido a saturación del sistema por afluencia de solicitudes, empero, el mismo fue peticionado el 31 de diciembre de 2013.

Que el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen en su parte considerativa que a la fecha de aceptación de la declaración única de importación (DUI) N° 2013/232/C-11915, el vehículo no contaba con el certificado medioambiental del IBMETRO, vulnerando los arts. 85 de la L. N° 1990 y 117-a) del D.S. N° 25870; en consecuencia, la conducta estaría configurada en otro tipo de ilícito, al no acompañar la documentación correspondiente.

Formulado el recurso jerárquico, mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero, la AGIT, confirma la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0834/2014 de 17 de noviembre, emitida por la autoridad regional de impugnación tributaria de La Paz (ARIT-LP).

I.2. Fundamentos de la demanda.

Tanto el acta de intervención contravencional como la resolución sancionatoria, carecen de fundamento; establecen preliminarmente que se trata de un vehículo prohibido alcanzado por el inc. w) del D.S. N° 28963, sin adjuntar ningún soporte técnico o prueba que así lo demuestre; además, no cuentan con una relación circunstanciada de los hechos, ello considerando que la petición de la solicitud del certificado de IBMETRO data de 31 de diciembre de 2013.

Que el director de dicho instituto, remite la nota N° DML-CE-051/2014 de 11 de julio, de solicitud de reconsideración y aceptación de certificados emitidos el 8 de enero de 2014, dirigida al Director Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional de Bolivia, petición en la que se hace constar que el 31 de diciembre de 2013, IBMETRO recibió solicitudes de certificado medioambiental de usuarios que contaban con todo el respaldo documental y que por motivos de tiempo, no se pudo elaborar el certificado, habiendo emitido los mismos recién el 2, 3, 6 y 7 de enero, al haberse habilitado el sistema aduanero automatizado (SIDUNEA) para regularizar procedimientos aduaneros de internación de vehículos habilitados; la nota no fue enviada oportunamente a la administración aduanera.

Que todo ello implica vulneración del derecho al debido proceso previsto en el art. 115 de la C.P.E., por falta de una correcta valoración de la prueba y de los hechos acontecidos, incumpliendo además el art. 4 de la ley de procedimiento administrativo (LPA), que obliga a observar el principio de sometimiento pleno a la ley asegurando a los administrados el debido proceso, vinculado al principio de legalidad.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y dejando sin efecto la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero, emitida por la AGIT.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso, respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 21 de octubre de 2015 y señaló que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero, se encuentra debidamente motivada y fundamentada, argumentando lo siguiente:

El 25 de abril de 2014, la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, emitió el Informe GRLPZ-UFILR-I.098/2014 que en cumplimiento a la orden de control diferido N° 2014CDGRLP006 y en aplicación del procedimiento de control diferido aprobado mediante resolución administrativa N° RS-PE 01-003-14 de 26 de febrero de 2014, se realizó el control diferido a la DIU C-11915, concluyendo que el certificado medioambiental IBMETRO N° CM-LP-232-52-2014, no fue emitido con anterioridad a la fecha de presentación de la declaración 31 de diciembre de 2013, sino el 7 de enero de 2014, cuando el vehículo ya no podía ser objeto de nacionalización, constituyendo una mercancía prohibida por la antigüedad y por ello es considerado inválido a efectos del despacho aduanero, vulnerándose con ello los arts. 111, 117-a) y 119 del reglamento a la L.G.A., los arts. 85 de la L.G.A., además de los requisitos para la importación de un vehículo previstos en los arts. 3-y); 5 y 6 del D.S. N° 28963; y, en aplicación de los principios de verdad material y sometimiento pleno a la ley, se consideró la comisión de contrabando contravencional adecuada la conducta de Lucía Tarqui Copa a la previsión contenida en el inc. f) del art. 181 de la L. N° 2492 C.T.B.

La prueba de reciente obtención consistente en fotocopia simple de la nota del director del IBMETRO DML-CE-0517/2014 de 11 de julio, fue rechazada por la ARIT-LP; era deber de la demandante realizar las gestiones necesarias para dar validez y eficacia y así pretender que la prueba sea valorada.

Finalmente, manifestó que corresponde considerar los fundamentos contenidos en la Sentencia N° 288/2013 de 2 de agosto, de sala plena del Tribunal Supremo de Justicia, por cuanto conforme al art. 200 de la L. N° 2492 C.T.B., no es posible pretender que la AGIT intervenga como parte para obtener prueba o buscar hechos que son parte del litigio o en su caso suplir la negligencia de las partes que tiene el mandato legal de producir la prueba que demuestre sus derechos.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Lucía Tarqui Copa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. El 6 de mayo de 2014, la unidad de fiscalización de la gerencia regional la paz de la aduana nacional notificó personalmente a Lucía Tarqui Copa, con el acta de intervención contravencional N° AN-GRLPZ-UFILR-AI-009/2014 de 6 de mayo, que concluye que realizada la verificación física del vehículo clase camión, marca Toyota, tipo Dyna, diésel, año de fabricación y modelo 2008, estaba validado para su nacionalización a través de la DUI C-11915 que consigna el código C33 y el certificado de IBMETRO N° CM-LP-232-52-2014 de 31 de diciembre de 2013, sin embargo, dicho certificado registra como fecha de emisión el 7 de enero de 2014.

El 18 de junio de 2014, dicha Unidad de Fiscalización emite el Informe a GRLPZ-UFILR-I-141/2014, mediante el cual, al no haberse presentado los descargos necesarios, ratifican en todos sus términos el acta de intervención.

En 12 de agosto de 2014, se notifica personalmente a la ahora demandante con la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 61/2014 de 24 de julio, que declara probada la comisión de contrabando contravencional conforme al acta de intervención contravencional N° AN-GRLPZ-UFILR-AI-009/2014, emitida contra la agencia despachante de aduana AG SAINZ Ltda., representada por Gastón Sainz Aguilar y en calidad de importadora, Lucía Tarqui Copa, al haberse internado un vehículo prohibido de importación de acuerdo al art. 9 del D.S. N° 2896, modificado por el D.S. N° 29836.

La ARIT-LP, pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0834/2014 de 17 de noviembre, que confirma la resolución sancionatoria por contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 61/2014, haciendo referencia que el art. 217-a) del C.T.B., establece que será admisible como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones siempre y cuando sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente y que la nota Ibmetro-DML-CE-0517/2014 de 11 de julio, es una fotocopia simple; además, que el certificado expedido por el IBMETRO, data de 7 de enero de 2014, cuando el plazo correspondiente se cumplía hasta el 31 de diciembre de 2013.

Que la demandante impugnó la resolución de alzada motivando que la AGIT ahora demandada, pronunciara la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero, confirmando la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0834/2014, y mantener subsistente resolución sancionatoria por contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 61/2014 de 24 de julio.

III.2. La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Lucía Tarqui Copa, el 30 de abril de 2015, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero, pronunciada por la AGIT, notificada a la demandante el 3 de febrero de 2015; la AGIT presenta la contestación y se notifica al tercero interesado; sin presentación de réplica, ni argumento alguno por el tercero interesado, se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975, conforme a lo establecido por los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

IV. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de recurso jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en el código tributario, la L.G.A., su Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, y los D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008 y 28963 de 6 de diciembre de 2006, al mantener subsistente la resolución de alzada y excluir la prueba consistente en el certificado del IBMETRO que data de 7 de enero de 2014 y la de reciente obtención ofrecida por el sujeto pasivo en fotocopia simple (nota del director de dicho instituto que refiere la imposibilidad de expedir el certificado el 31 de diciembre de 2013), sin considerar que la solicitud y control respectivos por parte del IBMETRO se efectivizaron el 31 de diciembre de 2013.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L.P.A., al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Al efecto, los arts. 21, 66 y 100-1 del C.T.B., el D.S. N° 27310 y el art. 4 del R.L.G.A., otorgan amplias facultades a la administración aduanera, de control, verificación, fiscalización e investigación para valorar los hechos, con base a toda la documentación que respalde la verdad objetiva de los mismos, como única forma de efectivización del valor justicia.

Además en cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"; y, precisado en el art. 117-I de la norma fundamental, que dispone: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso"; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el pacto internacional de derechos civiles y políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: "En opinión de esta Corte, para que exista debido proceso legal es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de

diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional”.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar plenamente los hechos en los fundamentos sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justicia a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: “...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes”. (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por Sala Plena de este Tribunal en la Sentencia 238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: “...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contencioso administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda”.

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial citado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que es evidente que es deber del sujeto pasivo ofrecer y aportar la prueba necesaria que respalde su derecho o interés, en la forma y plazos previstos al efecto; y, también es evidente que la administración, debe pronunciar sus decisiones con base al principio de verdad material, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

En ese contexto, –conforme se tiene detallado en los antecedentes administrativos de la presente sentencia–, la imposibilidad de emitir el certificado del IBMETRO en 31 de diciembre de 2013, no es atribuible al sujeto pasivo, por cuanto la saturación de su sistema debido a la afluencia de solicitudes o la falta de comunicación oportuna de dicha situación a la Aduana Nacional de Bolivia, tampoco fue responsabilidad del sujeto pasivo.

Que para evitar incurrir en vulneraciones del derecho al debido proceso e inobservancia de los principios rectores del proceso, no es posible omitir el principio de verdad material, por cuanto ello implica la falta de valoración integral de los hechos acontecidos y de la prueba ofrecida por la ahora demandante, más aun considerando que de la revisión de las fotocopias legalizadas de los antecedentes administrativos, se tiene que el trabajo de verificación y control al vehículo importado, efectivamente ocurrió el 31 de diciembre de 2013, fecha en la que ingresó el motorizado al país y en la que se emitió la DUI respectiva.

Consecuentemente, corresponde velar por el cumplimiento del debido proceso y la observancia del principio de verdad material, asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido; actuar en contrario implica la vulneración de dicho derecho y la inobservancia de los principios de imparcialidad e igualdad de las partes que intervienen en un proceso.

V.1. Conclusiones.

Por lo expuesto, se concluye que los argumentos de la autoridad demandada, al momento de pronunciar la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero, no son suficientes para desvirtuar lo manifestado en la demanda contencioso administrativa, por cuanto el vehículo ingresó el 31 de diciembre de 2013 y la documentación que respalda el contenido del certificado del IBMETRO también data del 31 de diciembre de 2013.

La imposibilidad del IBMETRO de emitir la certificación respectiva el 31 de diciembre de 2013, no es atribuible al sujeto pasivo y la misma institución pública justificó el motivo de la demora en la entrega de dicho documento.

El IBMETRO certificó que el vehículo importado por la ahora demandante, cumplía con las especificaciones técnicas de la norma legal vigente; en consecuencia, no existía razón técnica o normativa alguna para declarar que su internación en territorio nacional era ilegal y por ello declarar probada la contravención de contrabando.

Corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, restituir a la demandante sus derechos, en resguardo del valor justicia, observancia del principio de verdad material y la normativa aplicable, ordenando al efecto la devolución del vehículo comisado.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 22 vta. y en su mérito, REVOCA la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0134/2015 de 26 de enero, pronunciada por la autoridad general de impugnación

tributaria, dejando sin efecto la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0834/2014 de 17 de noviembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN/GRLGR/ULELR N° 061/2014 de 24 de julio; en consecuencia, se ordena la entrega del vehículo comisado a la demandante Lucía Tarqui Copa.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



43

Higidio Quispe Huanca c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 30 a 35 vta., interpuesta por Higidio Quispe Huanca que impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0819/2015 de 19 de mayo, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), la contestación de fs. 51 a 57, réplica presentada fuera de plazo, argumentos del tercero interesado de fs. 44 a 48 vta., los antecedentes del proceso y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

Expresa que la resolución impugnada, pronunciada por la AGIT, le ocasiona perjuicio económico y agravio al ser contrario a los principios tributarios y de la normativa aplicable contenida en el código tributario y normas conexas.

Que la AGIT omitió resolver de manera concreta e imparcial el agravio expresado respecto a la utilización errónea de un método incorrecto practicado por la administración tributaria para la verificación del crédito fiscal y se limita a transcribir textos de autores que explican qué es el crédito fiscal y normativa relativa de las Leyes Nos. 843 y 2492 invocadas por la administración tributaria para la determinación de la deuda, empero no se pronuncia de forma clara y precisa sobre en qué forma y cuál es la fórmula para que el crédito fiscal sea transformado arbitrariamente en deuda tributaria. No se demuestra en forma exacta el cálculo y liquidación del crédito fiscal, sino simplemente se transcriben los arts. 8 de la citada L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, que de ninguna manera establecen en base a qué artículos de la ley tributaria, la administración tributaria puede practicar una fiscalización sobre el crédito fiscal y en la normativa tributaria vigente no existe la fórmula para calcular crédito fiscal, tampoco el código tributario ni la reforma tributaria o las disposiciones conexas, han previsto que el crédito fiscal sea fiscalizado, calculado y liquidado como deuda tributaria.

Que todas las facturas presentadas como descargo para deducir el impuesto son válidas para el crédito fiscal, no deben ser objeto de depuración, siendo tarea única y absoluta de la administración tributaria, hacer cumplir las dosificaciones y autorizaciones que realiza; sin embargo fueron desestimadas en base a una nota de prensa de 19 de agosto de 2012, en la que se encuentra entre otros la proveedora Colque Choque Magdalena, como contribuyente que entregaba facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios, y que por tanto las mismas no eran válidas y que inclusive, ni se tenía conocimiento de la identidad de algunos titulares del NIT.

Que la AGIT pretende dar a un simple comunicado de prensa el valor de una norma jurídica que contiene dos características: 1) su cumplimiento obligatorio; y, 2) la presunción de su conocimiento; además los periodos fiscales datan del 2011 y la publicación es de 2012; en consecuencia la advertencia es para lo futuro, no retroactiva.

Que no se aplicó el cómputo de la prescripción respecto a la sanción de multa establecida en el segundo punto de la resolución determinativa 1140/2014 de 22 de octubre, que asciende a Bs91.639.- confirmada en la resolución de recurso de alzada, por supuesta omisión de pago en los periodos fiscales de marzo, abril y julio de 2011.

Finalmente, que la resolución determinativa carece de certeza respecto al método de determinación de la deuda tributaria, si el de verificación o fiscalización, y cuál el procedimiento para determinar una deuda tributaria irreal e injusta.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda declarando la nulidad de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0819/2015 de 19 de mayo, pronunciada por la AGIT.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 21 de diciembre de 2015, que cursa de fs. 51 a 57, aclarando que la resolución impugnada, se encuentra claramente respaldada en sus fundamentos con base al siguiente argumento:

En cuanto a la supuesta falta de fundamentos jurídicos del aspecto formal y de fondo en la resolución de recurso jerárquico, no es evidente, por cuanto la misma contiene un minucioso análisis de carácter técnico y jurídico en el marco de sus competencias y de conformidad con el principio de legalidad; además el demandante no identifica con qué actos y/o de qué forma la instancia jerárquica causa agravios y por tanto es de aplicación la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, pronunciada por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia al establecer que, así como es deber de la autoridad administrativa fundamentar sus fallos, es deber del actor en la demanda contenciosa establecer y demostrar con argumentos apropiados sólidos la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que supuestamente incurrió la autoridad administrativa o de impugnación administrativa al momento de emitir su resolución y no limitarse a sostener que el procedimiento ejecutado por la autoridad general de impugnación tributaria no fue correctamente realizado, por lo que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos contenidos en la resolución impugnada y que debe tomarse en cuenta dicha jurisprudencia citada.

Sobre los argumentos de que existen vicios de determinación, sobre método empleado y que las facturas no deben ser depuradas porque son válidas para crédito fiscal, no son evidentes; existe pronunciamiento sobre el cálculo del crédito fiscal y sus argumentos constituyen especulaciones que carecen de fundamento legal, tal es así que se ha evidenciado que la acreditación de las facturas de compras que no fueron debidamente respaldadas por el sujeto pasivo y que fueron depuradas por el ente fiscalizador, ocasionó una indebida compensación del débito fiscal que derivó en un pago menor de los tributos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos marzo, abril y julio de 2011, que es lo que generó el tributo omitido, y la liquidación del citado tributo fue realizada en aplicación de la fórmula establecida en el art. 47 de la L. N° 2492, es decir, la incorporación de multas e intereses, componentes esenciales de la deuda tributaria; en consecuencia, la instancia jerárquica verificó que la administración tributaria aplicó correctamente los términos crédito fiscal y deuda tributaria, y de conformidad a la normativa vigente citada.

Con relación al comunicado de prensa de 19 de agosto de 2012, en la que se encuentra la proveedora Colque Choque Magdalena, como contribuyente que entregaba facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios, y que por tanto las mismas no eran válidas, resulta necesario aplicar el principio de verdad material, como un aporte para la averiguación de la verdad material sin desconocer el derecho a la defensa de la otra parte, principio rector de del proceso desarrollado en amplia jurisprudencia constitucional; en ese contexto, el ente fiscal verificó la validez del crédito fiscal de 92 (noventa y dos) facturas y con base en la información obtenida de sus sistemas y los documentos aportados por el contribuyente al inicio de la verificación, se estableció las observaciones según los códigos D, E, F, R y V y la instancia jerárquica verificó que los resultados de la investigación efectuada por la administración tributaria fueron publicados el 19 de agosto de 2012 (según los Códigos E, F y G relativos a dosificación), razón por la cual el demandante en su oportunidad tenía la obligación de demostrar, con toda la documental a su alcance –inclusive de su proveedor–, que la transacción efectivamente se realizó, situación que también es observada con el código D; de igual forma, se evidenció facturas observadas por código R (duplicadas) y que los comprobantes de egreso tampoco demostraron la efectiva realización de la transacción; de ello se infiere que los argumentos del demandante al respecto no son evidentes y si bien el resultado de la investigación publicada sirvió de base para observar las facturas, también la administración tributaria constató otras observaciones que fueron en oportunidad desvirtuadas por el mismo.

En lo que respecta a la supuesta inexistencia de la forma del cálculo y liquidación del crédito fiscal, al argumento expuesto en sentido de que la normativa vigente no establece la fórmula para calcular el crédito fiscal y que las Leyes Nos. 2492 C.T. y 843 de reforma tributaria y disposiciones conexas no han establecido que el crédito fiscal sea fiscalizado, calculado y liquidado como deuda tributaria, resultan no ser correctos, por cuanto corresponde a la administración tributaria efectuar dicho cálculo del crédito fiscal y la instancia jerárquica, en aplicación de los principios de legalidad y verdad material entre otros, concluyó que la administración tributaria procedió conforme a derecho y en estricta aplicación de lo previsto en el art. 47 de la L. N° 2492 y actuó en el marco de sus atribuciones y competencias establecidas en el art. 195 de la citada ley; sobre el particular, debe considerarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia contenida en la Sentencia 55/2014 de 14 de mayo, que refiere a los requisitos esenciales que debe cumplir el sujeto pasivo para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA, como situaciones que permiten esclarecer la realidad económica y en el tercer requisito claramente se establece que la transacción comercial hubiese sido efectivamente realizada, debiendo estar respaldada con documentación, además de las facturas cuestionada, situación que en el presente caso no aconteció.

Sobre el argumento de que la AGIT no ha realizado el cómputo de la prescripción para ejecutar sanciones, es necesario aclarar que la prescripción de la facultad de la administración tributaria para ejecutar las sanciones, prescribe a los dos años conforme al art. 59.III y 154.IV de la L. N° 2492 y el plazo recién se contabiliza a partir del momento que se adquiera el título de ejecución tributaria, debiendo quedar claro que en el presente caso, a partir de la resolución determinativa 1140/2014 de 22 de octubre, no sucedió, toda vez que la sanción por omisión de pago establecida en el acto administrativo impugnado, referente al IVA de los periodos fiscales marzo, abril y julio de 2011, fue notificada al demandante el 7 de noviembre de 2014, cuando las facultades de la administración tributaria no se encontraban extinguidas por prescripción para determinar las obligaciones impositivas respecto al citado impuesto, así como la facultad para imponer las sanciones por omisión de pago, siendo ésta la razón por la que la prescripción argumentada no existe, conforme al art. 59.I num. 3 de la L. N° 2492, aspecto que fue ampliamente desarrollado y fundamentado en alzada y ratificado en la instancia jerárquica, obrando en el marco del debido proceso.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Higidio Quispe Huanca, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0819/2015 de 19 de mayo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. Con base a la orden de verificación N° 0014OVI00542 Op-1020, la administración tributaria emite la R.D. N° 1140/2014 (17-01920-14) de 22 de octubre, que resuelve determinar de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas de Higidio Quispe Huanca por 62.836.- UFV equivalentes a Bs 125.555.-, correspondientes al crédito fiscal IVA indebidamente apropiado en los periodos fiscales marzo, abril y julio de 2011, e impone la sanción de multa igual al 100% del tributo omitido que asciende a 45.862.- UFV (cuarenta y cinco mil ochocientos sesenta y dos Unidades de Fomento de Vivienda) equivalentes a Bs.91.639.- (noventa y un mil seiscientos treinta y nueve bolivianos).

La diligencia de notificación al sujeto pasivo, ahora demandante, con la resolución determinativa, se practicó el 6 de noviembre de 2014.

Interpuesto el recurso de alzada, la autoridad regional de impugnación tributaria La Paz (ARIT-LPZ), mediante resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0170/2015 de 23 de febrero, confirma la resolución determinativa N° 1140/2014 (17-01920-14) y mantiene firme y subsistente el tributo omitido determinado.

En jerárquico, la autoridad general de impugnación tributaria (agit), pronuncia la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0819/2015 de 19 de mayo, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0170/2015.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por Higidio Quispe Huanca, el 26 de agosto de 2015, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0819/2015 de 19 de mayo, pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 28 de mayo de 2015; la AGIT presenta la contestación de fs. 51 a 57 y el tercero interesado sus argumentos de fs. 44 a 48 vta.; se presenta la réplica y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1976 y el Cód. Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

IV. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de recurso jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492 Cód. Trib., L. N° 843 reforma tributaria y normas conexas en cuanto al cómputo de la prescripción de la sanción por contravención (omisión de pago) argumentada por el demandante por los periodos fiscales marzo, abril y julio de 2011 y a la inexistencia de una normativa que establezca la fórmula para calcular el crédito fiscal o que el mismo sea fiscalizado, calculado y liquidado como deuda tributaria.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la sala especializada de éste tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

V.1. Sobre la prescripción de la sanción por omisión de pago alegada por el demandante

El art. 59-I punto 2 y 3 de la L. 2492 aplicable al caso concreto, prevén que prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas; y, el parág. III del citado artículo, establece que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.

Por su parte el art. 154-I de la citada L. N°2492, establece que la acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinado.

Nótese que la normativa aplicable refiere a la deuda tributaria y a la sanción contravencional impuesta por la deuda tributaria (principal) y que la facultad de la administración tributaria de ejercer acciones de "determinación e imposición de la sanción respectiva", prescriben a los cuatro (4) años; y, que la facultad de "ejecutar las sanciones por contravenciones", prescribe a los dos (2) años.

En cuanto al cómputo de la prescripción de la "facultad de imponer una multa contravencional", conforme al art. 60-I de la L. 2492, el término se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo del pago respectivo; y, el cómputo de la prescripción de la "facultad de ejecutar las sanciones por contravenciones", conforme al parág. III del citado artículo, se computará desde el momento en que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria, ello implica en este caso, que el término de dos (2) años para que opere la prescripción de la facultad de "ejecutar" la sanción por contravención impuesta, se computa desde la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa que impone la misma.

En cuanto a las formas de suspender e interrumpir el cómputo del plazo de la prescripción, los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, prevén: "art. 61.- la prescripción se interrumpe por: a) la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago, interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción art. 62.- El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo".

Respecto a la modificación de la norma citada y aplicable al presente caso, debe considerarse que las leyes tributarias tienen efecto retroactivo únicamente cuando así se establezca taxativamente y cuando no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva, y es en ese contexto, que el art. 123 de la C.P.E., que prevé que la ley únicamente dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo excepto en materia laboral cuando la norma favorezca al trabajador, en materia penal, cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos contra los intereses del Estado; concordante con dicha norma constitucional, el art. 150 de la L. N° 2492, determina que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo algunas excepciones, entre una de ellas, precisamente cuando se establezcan términos de prescripción más breves.

En ese entendido, la retroactividad de las disposiciones legales, también está prohibida por el art. 5 de la Declaración de Derechos del hombre y del Ciudadano, que señala: "La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena"; y, por su parte, el art. 11 de la declaración de derechos humanos, indica: "nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el derecho nacional o internacional".

En consecuencia, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que entre otros aspectos, establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible; sin embargo, no constituye en los hechos, una disposición legal más benigna para el sujeto pasivo en cuanto al término de la prescripción, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva en el presente caso en el que los periodos fiscales del adeudo tributario y sanción impuesta por omisión de pago corresponden al periodo fiscal marzo, abril y julio de 2011, hecho generador al que corresponde únicamente la aplicación del Código Tributario contenido en la L. 2492.

Sobre la imprescriptibilidad prevista por el art. 324 de la C.P.E., de las deudas por daños económicos causados al Estado, la misma está vinculada con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por servidores públicos que causen menoscabo en el patrimonio del Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente de los recursos públicos o fueran causantes del detrimento patrimonial del Estado, todo ello en el marco legal previsto al efecto por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, denominada ley de administración y control gubernamentales; situación que no aconteció en el caso de análisis.

Conforme consta en la presente sentencia y los antecedentes procesales, el hecho generador de la responsabilidad tributaria atribuida al sujeto pasivo ahora demandante Higidio Quispe Huanca y la sanción contravencional impuesta por omisión de pago, corresponde a los periodos fiscales marzo, abril y julio de 2011; siguiendo con la verificación de la existencia de prescripción argumentada por el demandante, de la sanción contravencional impuesta por omisión de pago, y el cómputo de la misma conforme a la normativa citada precedentemente y aplicable al caso contenida en la L. N° 2492, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; al respecto, claramente se evidencia que los periodos corresponden entre marzo y julio de 2011, y la deuda tributaria y sanción contravencional fueron establecidas por la administración tributaria con la emisión de la resolución determinativa N° 1140/2014 (17-01920-14) de 22 de octubre, que se notifica al sujeto pasivo el 6 de noviembre de 2014.

En ese contexto normativo y al cómputo del plazo antes mencionado, éste inicia a partir del 1 de enero de 2012 y la fecha de conclusión es el 31 de diciembre de 2015, recién a partir del 1 de enero de 2016 operaría en su caso la prescripción; en consecuencia, la facultad de imponer la sanción de contravención por omisión de pago por los periodos marzo, abril y julio de 2011 impuesta contra el sujeto pasivo ahora demandante, no se encuentra prescrita, por cuanto existe una causal que interrumpe el cómputo de la prescripción, conforme lo previsto por el art. 61 del c.t., como es la notificación mismo con la resolución determinativa N° 1140/2014 (17-01920-14) de 22 de octubre, diligencia practicada el 6 de noviembre de 2014.

En consecuencia, el plazo para el cómputo del plazo para alegar prescripción de la facultad de imponer la sanción contravencional por la deuda tributaria determinada en el presente caso, no transcurrió ininterrumpidamente durante los cuatro años que prevé el art. 59 de la L. N° 2492, para que la administración tributaria en su caso a) controle, investigue, compruebe y fiscalice tributos; b) determine la deuda tributaria; c) imponga sanciones administrativas y d) ejerza su facultad de ejecución tributaria; y, es a partir de la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa –que constituye título de ejecución tributaria–, que se computa el plazo de prescripción de la facultad de la administración tributaria de ejecutar la sanción contravencional impuesta.

V.2. Sobre la inexistencia de una normativa que establezca la fórmula para calcular el crédito fiscal o que el mismo sea fiscalizado, calculado y liquidado como deuda tributaria

El art. 74 de la L. N° 2492, establece que los procedimientos tributarios de sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria, así en los principios del derecho administrativo previstos en dicho código y solo a falta expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la ley de procedimiento administrativo y demás normas en materia administrativa.

El art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 denominada L.P.A., al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justa a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por sala plena de éste Tribunal en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contencioso administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el Juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda".

En ese contexto, con relación al comunicado de prensa de 19 de agosto de 2012, que contiene los resultados de la investigación realizada por la administración tributaria, en la que se consigna a la proveedora Magdalena Colque Choque como contribuyente que entregaba facturas sin transacción económica o transferencia de bien y/o servicio, y que por tanto las mismas no eran válidas, resulta necesario aplicar el principio de verdad material detallado precedentemente y concluir que las observaciones realizadas por la Administración Tributaria a la facturas del sujeto pasivo son válidas.

Además, se debe considerar la jurisprudencia de éste tribunal contenida en la Sentencia N° 55/2014 de 14 de mayo, entre otras, que refiere a los requisitos esenciales que debe cumplir el sujeto pasivo para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA, como situaciones que permiten esclarecer la realidad económica y en el tercer requisito claramente se determina que la transacción comercial hubiese sido efectivamente realizada, debiendo estar respaldada con documentación, además de las facturas observadas, conforme estableció la administración tributaria.

Con base en ello, existe un pronunciamiento sobre el cálculo del crédito fiscal que reclama el sujeto pasivo, de la administración tributaria y se evidencia que la acreditación de las facturas de compras que no fueron debidamente respaldadas, fueron debidamente depuradas por el ente fiscalizador, esa situación generó una indebida compensación del débito fiscal y el pago menor de los tributos correspondientes al impuesto al valor agregado de los periodos fiscales marzo, abril y julio de 2011, respecto al sujeto pasivo, ahora demandante, existiendo de esta manera un tributo omitido, conforme al art. 47 de la L. N° 2492; y en consecuencia, se determinó la multa e intereses.

De ello se infiere que la AGIT, únicamente procedió a velar por el cumplimiento de la normativa aplicable al caso concreto, y la pretensión de Higidio Quispe Huanca, resulta impertinente, por lo que se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0819/2015, realizó una correcta interpretación de la normativa aplicable a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 35 vta. y mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0819/2015 de 19 de mayo, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



44

Finning Bolivia S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 194 a 203 vta., interpuesta por Finning Bolivia S.A., representada legalmente por Dagner Montero Busch que impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, emitida por la

autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), la contestación de fs. 288 a 294 vta., argumentos del tercero interesado de fs. 233 a 249 vta., los antecedentes del proceso y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la administración tributaria, mediante orden de verificación N° 00130VI17049, inició el proceso de verificación y como resultado del mismo emite la vista de cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/PD/VC/0279/2014 de 22 de mayo; pese a que se presentaron todos los descargos respetivos, el 4 de septiembre de 2014, se notifica la resolución determinativa N° 17-000663-14 de 28 de agosto de ese mismo año, emitida por Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que resuelve determinar de oficio, por conocimiento de base imponible cierta, una obligación impositiva de 179.117 UFV, equivalente a Bs 354.662.-, importe que incluye tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción por omisión de pago correspondientes al impuesto al valor agregado (IVA), de los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009.

Formulado el recurso de alzada, la autoridad regional de impugnación tributaria de Santa Cruz, pronuncia la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 de 9 de febrero, mediante la cual revoca parcialmente la R.D. N° 17-000663-14, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las Actas 83807, 83808 y 83810, por un monto de 13.200 UFV y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido o impuesto determinado en 70.111 UFV, equivalentes a Bs 107.124.-, por concepto de IVA correspondiente a los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y la multa por omisión de pago.

Debido a que prácticamente se ratificaron todos los cargos, excepto las multas por incumplimiento de deberes formales, formula recurso jerárquico impugnando parcialmente la Resolución de alzada, sin embargo, la AGIT, mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 por un monto de Bs 12.287.-, y ratifica el cargo de Bs 94.838.-, establecido en la R.D. N° 17-000663-14 por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Corresponde declarar la prescripción de los periodos fiscales comprendidos entre enero a noviembre de 2009, excepto diciembre de 2009 de la resolución determinativa N° 17-000663-14, petición que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 772/2015 ha declarado ilegalmente improcedente justificando su decisión en la disposición adicional quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, la disposición derogatoria primera de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 y los arts. 59 y 197-a) de la L. N° 2492 (C.T.).

Uno de los fundamentos más importantes en la defensa del sujeto pasivo, con relación a la prescripción es el indiscutible principio jurídico universal *tempus comisi delicti* (validez y aplicación de las normas en el tiempo) y la inviolable aplicación retroactiva de las leyes; sin embargo, la AGIT sin analizar en detalle sus argumentos, se declara incompetente para ejercer el control de constitucionalidad de las normas vigentes y deniega la prescripción, como si la disposición derogatoria primera de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que dispone la derogación del último párrafo I del art. 59 del C.T., modificado por la disposición adicional quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, determinara que el citado art. 59 (modificado), se aplique retroactivamente se aplique a hechos imposables ocurridos en años anteriores a diciembre de 2012 (año de promulgación y publicación de la L. N° 317); en consecuencia interpreta erróneamente que lo establecido en las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, se aplican retroactivamente a hechos imposables y supuestos ilícitos ocurridos en enero a noviembre de 2009.

Por lo expuesto, conforme se ha fundamentado en alzada ante la ARIT y en jerárquico ante la AGIT, los cargos determinados para los periodos de enero a noviembre de 2009 están prescritos, por cuanto han transcurrido 4 años y 8 meses contados desde el 1 de enero del año siguiente al vencimiento de cada uno de los periodos fiscales señalados, desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2013, por cuanto recién el 4 de septiembre de 2014, se notifica de la R.D. N° 17-000663-14; además, la resolución de la AGIT no consideró las innumerables sentencias constitucionales como la S.C. N° 1362/2004 de 17 de agosto y el D.S. N° 27874 que refieren que para la aplicación del régimen transitorio previsto en las disposiciones transitorias de la L. N° 2492, se debe considerar que las normas en materia procesal se rigen por el *tempus regis actum*, en cambio las normas sustantivas por el *tempus comisi delicti*.

Sin perjuicio de lo expuesto sobre la prescripción, la impugnación ante la AGIT contra la Resolución de Alzada, refiere a que la misma es nula por omitir la valoración de las pruebas, incluir nuevas observaciones a las establecidas en la resolución determinativa, incurrir en error al depurar del crédito fiscal IVA originado en la emisión de notas de débito crédito y por realizar una ilegal calificación de la conducta de omisión de pago; sin embargo, la AGIT interpreta incorrectamente los arts. 115-II, 117-I y 119-I y II de la C.P.E., así como el art. 68-6 y 7 del C.T., al desconocer la nulidad de la resolución de alzada.

En dos párrafos de la resolución de alzada se realizó la valoración sobre la totalidad de la prueba, en forma genérica, sin considerar los diferentes casos por los que se emitieron las notas débito crédito observadas por la administración tributaria, mismos que se encuentran debidamente detallados destacándose para cada uno los aspectos de relevancia tributaria sobre los que correspondía que la ARIT se pronuncie en forma expresa, omisión que además genera la eliminación de la doble instancia como requisito esencial del debido proceso que afecta el principio de congruencia conforme a la jurisprudencia constitucional; la AGIT reconoce la omisión de valorar de forma detallada la prueba, y pese a ello resuelve en contra.

En cuanto a la inclusión de nuevas observaciones a las establecidas en la Resolución Determinativa, efectivamente la resolución determinativa observó 2 facturas y 33 notas de débito crédito, respecto a los medios probatorios de pago y que las facturas tenían enmiendas, borrones y otros, mientras que la ARIT en alzada, realiza las observaciones a las glosas y respaldo sobre el flujo de mercancías, aspecto que no formaba parte del litigio y que actúan con pronunciamiento *ultra petita*.

Además, existe una ilegal depuración del crédito fiscal IVA por aplicación e interpretación indebida de la normativa que regula la emisión de notas de débito crédito, mismas que fueron agrupadas en 5 grupos: devoluciones de mercaderías, ajustes del débito fiscal IVA (ventas no realizadas y/o servicios no brindados) que por error se facturaron, la re facturación de la venta o del servicio por especificaciones erróneas en la mercadería vendida, re facturación de la venta o servicio por retraso en la entrega de la factura al cliente y re facturación del servicio porque fue entregado a otra empresa; sobre cada uno de esos aspectos, se destacaron los de relevancia tributaria, respecto a las ventas realizadas, a la emisión de notas de crédito débito en meses posteriores y en cuanto a la segunda factura emitida en el mismo mes de emisión de la nota de crédito débito y pese a ello la AGIT incurre en error al insistir en valorar únicamente los flujos de fondos en los casos que no existen y no pueden existir tales flujos, y en los casos en los que los flujos son claros, incluir una observación adicional. Se demuestra y explica que no existe ningún tributo omitido, el único hecho imponible ocurrido es la venta realizada en meses anteriores a la emisión de la nota de crédito débito y la segunda factura, lo que verifica que este aspecto formal no afecta en lo absoluto la recaudación y/o al tributo.

Resulta necesario aclarar que las observaciones que la administración tributaria pueda tener sobre los créditos fiscales o las declaraciones juradas de sus clientes, no pueden ser imputados a la empresa Finning Bolivia SA, conforme al art. 13 del C.T.; así, reitera que el estado ha percibido el débito fiscal de la referida venta inicial en el periodo fiscal correcto y no existe justificativo para pagar dos veces por un mismo tributo (débito fiscal) sobre un mismo hecho imponible (venta).

Finalmente, se impugna la ratificación de la calificación de omisión de pago, por estar debidamente demostrado y explicado que existe una incorrecta valoración de la prueba legal y contable y que el tributo por las ventas iniciales están empozadas en el mes que corresponde, por ello no se incurrido en omisión de pago, porque ninguna de las tres situaciones de notas de débito crédito emitidas por devoluciones en meses posteriores, Notas de débito crédito emitidas por otras circunstancias (facturación posterior sin efecto fiscal para el vendedor) y nota de débito crédito emitida con tachaduras en el importe total, se configuran en las acciones típicas de la contravención de omisión de pago; es imprescindible el no pago, pagar menos u obtener indebidamente beneficios y valores fiscales, situaciones que no existen en el presente caso.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda declarando la nulidad de la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0207/ 2015 de 9 de febrero; en su caso, declarar la prescripción de todos los cargos correspondientes a los meses de enero a noviembre de 2009 (excepto el periodo diciembre de 2009); y en caso de deliberar en el fondo y desestimar la prescripción y nulidades, revocar parcialmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, pronunciada por la AGIT, declarando improcedentes los cargos ratificados de la R.D. N° 17-000663-14.

II. De la contestación a la demanda.

Que Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 4 de enero de 2015, que cursa de fs. 288 a 294 vta., argumentando lo siguiente:

En cuanto a la denuncia de prescripción de los periodos de enero de noviembre de 2009, el principio de legalidad ha sido ampliamente desarrollado por la jurisprudencia constitucional, y en ese marco, también el Tribunal Supremo, en sentido de que conforme al art. 5 de la L. N° 27 de 6 de julio de 2010 que expresamente establece que se presume la constitucionalidad de toda ley y otros hasta tanto el tribunal constitucional plurinacional resuelva y declare su inconstitucionalidad, el cómputo de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria respecto a los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009, no precluye en aplicación de lo previsto en el art. 59 modificado del C.T., toda vez que en el presente caso se evidencia que la administración tributaria notificó al sujeto pasivo el 4 de septiembre de 2014 con la resolución determinativa N° 17-000663-14 de 28 de agosto de 2014.

Respecto a la omisión de la valoración de la prueba y que los aspectos de relevancia tributaria de cada caso o motivo de emisión de las notas de débito crédito no fueron resueltos por la ARIT, y que dicha situación genera la eliminación de la doble instancia; al respecto debe aclarar que no tiene sustento legal alguno, por cuanto no se especifica a qué pruebas se refiere, incumpliendo los requisitos esenciales para la admisión de la demanda, por falta de nexo de causalidad entre los hechos y la lesión causada al derecho, conforme también desarrolla la jurisprudencia constitucional; al contrario, no se vulneró el derecho al debido proceso, en alzada la ARIT se pronunció de manera concreta respecto a las notas de débito crédito N° 69, la nota fiscal N° 663, que las notas de débito crédito detalladas en un cuadro no cuentan con cargo de recepción de sus clientes y las facturas que corresponden a la original se encuentran con sello de anulado en los empastados contables presentados, además que si bien las notas de débito crédito cuentan con un registro contable, el mismo no contiene información que permita relacionar el monto abonado por la devolución de la cuenta del cliente correspondiente, que las notas observadas no cuentan con documentación de respaldo suficiente que permita establecer la efectiva realización de las transacciones que declaran, en consecuencia existe valoración de las pruebas.

En cuanto a la inclusión de las nuevas observaciones a las establecidas en la resolución determinativa que resulta ultra petita, no es evidente por cuanto la ARIT no introdujo ningún elemento nuevo del que las partes hubiesen peticionado, sino más bien el pronunciamiento respecto a las notas de débito crédito y facturas observadas con los códigos 3 de transacción no respaldada con los medios probatorios de pago y 4 c de facturas que presentan enmiendas, tachaduras y otros, y la instancia jerárquica se ha manifestado claramente en su resolución, por lo que no hay infracción al debido proceso, ni al principio de congruencia.

Respecto a la supuesta ilegal depuración del crédito fiscal IVA y la falta de flujos de fondo por inexistencia de movimiento de fondos, es necesario aplicar el principio de verdad material; las facturas presentan alteraciones (borrones, enmiendas, tachaduras, interlineados) y estas observaciones fueron consignadas en la vista de Cargo que expone los 46 documentos fiscales que fueron observados en los códigos 3 y 4c, en consecuencia no cumplen los requisitos para su validez conforme al art. 70-4 y 5 del C.T., arts. 36, 37, 44 y ss., del Cód. Com., y los requisitos contenidos en la Sentencia N° 55/2014 de 14 de mayo, dictada por sala plena del Tribunal Supremo.

Finalmente, en cuanto a la ratificación de la calificación de omisión de pago, el sujeto pasivo no desvirtuó el reparo del IVA emergente en la falta de acreditación de los respaldos de las notas de crédito débito que sustentan las operaciones de devolución de productos o recisión de servicios, correspondientes a los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009, situación explicada ampliamente y se enmarca al contenido del art. 165 del C.T., al establecer que, el que por acción u omisión no pague o pague menos la deuda tributaria, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria; y, no es posible suplir la carga argumentativa del demandante.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por FINNING BOLIVIA SA, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. Que después de la orden de verificación N° 00130VI17049, la administración tributaria emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/PD/ VC/0279/2014, y el 4 de septiembre de 2014, se notifica con la resolución determinativa N° 17-000663-14 de 28 de agosto de 2014, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, que determina de oficio, con base imponible cierta, la deuda tributaria de 179.117 UFV, equivalente a Bs 354.662.-, que incluye tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción por omisión de pago, ello correspondientes al IVA de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009.

Formulado el recurso de alzada, la ARIT Santa Cruz, pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 de 9 de febrero, revocando parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las actas 83807, 83808, 83809 y 83810, por un monto de 13.200 UFV y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido o impuesto determinado en 70.111 UFV, equivalentes a Bs 107.124.-, por concepto de IVA correspondiente a los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y la multa por omisión de pago.

En recurso jerárquico, la AGIT, mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 por un monto de Bs 12.287.- y ratifica el cargo de Bs 94.838.-, establecido en la R.D. N° 17-000663-14 por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por FINNING Bolivia SA, el 5 de agosto de 2015, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, pronunciada por la AGIT, notificada a la demandante el 11 de mayo de 2015; la AGIT presenta la contestación y se notifica al tercero interesado que presenta sus argumentos a fs. 233 a 241 vta.; se presentan la réplica y dúplica respectivas y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C.,-1976 y el Cód. Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

IV. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de recurso jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la administración tributaria aplicó e interpretó correctamente la normativa aplicable al caso en cuanto a la prescripción argumentada respecto a la deuda tributaria determinada por los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009 (excepto diciembre de 2009); además, que la valoración de la prueba es genérica, sin considerar los diferentes casos por los que se emitieron las notas débito crédito observadas y que fueron detallados destacándose para cada uno los aspectos de relevancia tributaria; la inclusión de nuevas observaciones a las establecidas en la resolución determinativa, la supuesta ilegal depuración del crédito fiscal IVA y la falta de flujos de fondo por inexistencia de movimiento de fondos y la ratificación de la calificación de omisión de pago.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la sala plena de éste tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme a los arts. 2.2. y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

V.1. Sobre la nulidad alegada por el demandante.

Con carácter previo al análisis de fondo de la problemática formulada en el presente proceso contencioso administrativo, resulta necesario referirnos a la nulidad; los arts. 105 y 106 del C.P.C., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (L.P.A.)

Razón por la que, con base en dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad y/o deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”; y, precisado en el art. 117-I de la norma fundamental que dispone: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de derechos humanos en la opinión consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: “En opinión de esta corte, para que exista debido proceso legal es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional”.

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad- deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados por indefensión o situaciones de orden público.

En ese contexto, y conforme se tiene expuesto, en el presente caso, este Tribunal no advierte indefensión o situación de orden público alguna ni causa que amerite la declaratoria de nulidad de las resoluciones de la Administración Tributaria.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

V.2. Sobre la prescripción alegada por el demandante.

El art. 59 del C.T., aplicable al caso de autos, establece que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria, entre ellas, para determinar la deuda tributaria y el art. 60-I del mismo cuerpo legal, prevé que el término de prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

En cuanto a las formas de suspender e interrumpir el cómputo del plazo de la prescripción, los arts. 61 y 62 del C.T., prevén: “art. 61.- La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago, interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción, art. 62.- El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo”.

Respecto a la modificación de la norma, debe considerarse que las leyes tributarias tienen efecto retroactivo únicamente cuando así se establezca taxativamente y cuando no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva, y es en ese contexto, que el art. 123 de la C.P.E., prevé que la ley únicamente dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo excepto en materia laboral cuando la norma favorezca al trabajador, en materia penal, cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos contra los intereses del Estado; concordante con dicha norma constitucional, el art. 150 del C.T., determina que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo algunas excepciones, entre una de ellas, precisamente cuando se establezcan términos de prescripción más breves.

En ese entendido, la retroactividad de las disposiciones legales, también está prohibida por el art. 5 de la Declaración de Derechos del hombre y del Ciudadano, que señala: “La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena”; y, por su parte, el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional”.

En consecuencia, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que entre otros aspectos, establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, no constituye en los hechos, una disposición legal más benigna para el sujeto pasivo en cuanto al término de la prescripción, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva.

Sobre la imprescriptibilidad prevista por el art. 324 de la C.P.E., de las deudas por daños económicos causados al estado, la misma está vinculada con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por servidores públicos que causen menoscabo en el patrimonio del estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente de los recursos públicos o fueran causantes del detrimento patrimonial del estado, todo ello en el marco legal previsto al efecto por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, denominada L. N° de administración y control gubernamentales, situación que tampoco se ha suscitado en el presente caso.

Que conforme consta en la presente Sentencia y los antecedentes procesales, el hecho generador de la responsabilidad tributaria atribuida al sujeto pasivo Finning Bolivia SA, corresponde a los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009; siguiendo con la verificación de la existencia de prescripción prevista en el art. 59 y el cómputo de la misma conforme al art. 60 ambas normativas del Cód. Trib., el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, claramente se evidencia que los periodos corresponden entre enero a diciembre de 2009 y la deuda contenida en la R.D. N° 17-000663-14 de 28 de agosto, se notifica al sujeto pasivo recién el 4 de septiembre de 2014; de acuerdo al cómputo del plazo antes mencionado, éste inicia a partir del 1 de enero de 2010 y la fecha de conclusión es el 31 de diciembre de 2013, en consecuencia, desde el 1 de enero de 2014, la deuda por los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2009, se encuentra prescrita.

Con relación a la existencia de causales que interrumpan el cómputo de la prescripción, conforme lo previsto por el art. 61 del C.T., no se evidencia en antecedentes acto alguno que interrumpa el cómputo del mismo y como se dijo precedentemente conforme al cómputo del plazo de prescripción, la deuda prescribió al 1 de enero de 2014.

De ello se infiere que el plazo para el cómputo de la prescripción la deuda por los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2009, en el presente caso transcurrió ininterrumpidamente, cuatro años conforme establecido por el art. 59 de citado Código, para que la administración tributaria en su caso a) controle, investigue, compruebe y fiscalice tributos; b) determine la deuda tributaria; c) imponga sanciones administrativas y d) ejerza su facultad de ejecución tributaria; quedando consolidada la prescripción respecto a la deuda contenida en la R.D. N° 17-000663-14 de 28 de agosto, por dichos periodos fiscales.

Con relación al periodo fiscal diciembre de 2009, conforme reconoce el demandante, es de imperativa aplicación la disposición derogatoria primera de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que dispone la derogación del último párrafo I del art. 59 del C.T., modificado por la disposición adicional quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, en consecuencia, la deuda tributaria respecto a éste último periodo fiscal se mantiene vigente.

En ese contexto, la AGIT, al momento de resolver el recurso jerárquico, omitió el cómputo correcto de la prescripción de los periodos indicados y en consecuencia, corresponde a éste tribunal declarar probada la demanda en cuanto a la prescripción alegada por el demandante, de la deuda tributaria por los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009.

V.3. Sobre el resto de los agravios expresados por el demandante.

En cuanto a la omisión de la valoración de las pruebas en detalle, se evidencia que la Resolución de recurso jerárquico impugnada, contiene la motivación y fundamentación pertinente en cuanto a la prueba de descargo aportada por el ahora demandante, sin que el hecho de no referirse a cada uno de los documentos adjuntos implique vulneración al debido proceso en sus elementos defensa y fundamentación o inobservancia del principio de congruencia, siendo atribución de las autoridades competentes realizar la valoración integral de la prueba conforme ocurrió en el presente caso; además consta en antecedentes que la administración tributaria se pronunció de manera concreta respecto a las notas de crédito débito N° 69, la nota fiscal N° 663, concluyó que las notas de crédito débito detalladas no cuentan con cargo de recepción y que las facturas tienen un sello de anulado en la documentación contable de Finning SA, que si bien las notas de crédito débito cuentan con un registro contable, el mismo no contiene información que permita relacionar el monto abonado por la devolución de la cuenta del cliente correspondiente, y en definitiva que la documentación observada no cuentan con la documentación de respaldo necesarias para establecer la efectiva realización de las transacciones que indican; en consecuencia, el argumento vertido por el demandante en cuanto a la falta de valoración de la prueba, no es evidente.

Respecto al argumento expuesto en sentido de que se incluyen nuevas observaciones que no se establecieron en la R.D. N° 17-000663-14 de 28 de agosto de 2014, se evidencia que no se introdujeron elementos nuevos o distintos a los que las partes hubiesen argumentado o peticionado; el pronunciamiento está vinculado a las notas de crédito débito y facturas observadas con el códigos 3 de transacción no respaldada con los medios probatorios de pago y código 4c de facturas que presentan enmiendas, tachaduras y otros, y la AGIT se ha manifestado taxativamente sobre las mismas en la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada; concluyendo de esa forma en que no existe infracción al debido proceso, ni al principio de congruencia en cuanto a este agravio expresado por el sujeto pasivo ahora demandante.

En ese contexto, el realizar la calificación de la conducta de omisión de pago, encuentra el respaldo necesario en el accionar de la administración tributaria, con la aclaración que la misma solo se mantiene para el periodo fiscal de diciembre de 2009 pendiente de pago de tributo fiscalizado.

De ello se infiere que la AGIT, únicamente procedió a velar por el cumplimiento de la normativa aplicable al caso concreto, y la pretensión de FINNING Bolivia SA, en cuanto al resto de los agravios expresados, resulta impertinente, por lo que se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015, realizó una correcta interpretación de la normativa aplicable a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA en parte la demanda contencioso administrativa de fs. 194 a 203 vta., con relación a la prescripción; y, mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, emitida por la AGIT, respecto al resto de los agravios expresados por el demandante.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.
Regístrese, comuníquese y devuélvase.
Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.
Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.
Sucre, 20 de marzo de 2017.
Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



45

Empresa Metalúrgica Vinto c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 27 vta., interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, impugnando la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 4 a 15), la respuesta enviada vía fax de fs. 33 a 43 y en original de fs. 46 a 51, el memorial del tercero interesado de fs. 56 a 60, la réplica de fs. 79 y vta., la réplica enviada vía fax de fs. 88 a 92 y en original de fs. 93-94 vta., los antecedentes procesales y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Empresa Metalúrgica Vinto, representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, interpuso demanda contenciosa administrativa impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la AGIT, fundamentando su acción, en síntesis, en los siguientes términos:

Indica que la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00396-14 emitida por la Gerencia Distrital Oruro a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), estableció a favor de la Empresa Metalúrgica Vinto, la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el periodo fiscal Febrero 2013, en la suma de Bs 16.638.700,- de un monto solicitado de Bs 19.057.448,- que según la empresa demandante, la reducción no corresponde porque: a) Erróneamente se aplicó el art. 10 del D.S. N° 25465 sobre los gastos de realización; y, b) Que ilegalmente se depuró parte del crédito fiscal de las facturas de compras mayores a 50.000.- UFV, supuestamente porque no se habría demostrado el pago del 87% de las facturas "2383" (sic), 2684, "26/25" (sic), 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2713, "27/13" (sic), 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por Comibol Empresa Minera Huanuni, que según la demanda, es una aseveración que no es cierta, porque en los hechos pagó el 87% de las mismas; y, sin embargo, el SIN habría realizado reducciones dentro las sumas pagadas.

Asimismo señala que el SIN irregularmente depuró el crédito fiscal del 14% del total de las facturas mayores a 50.000.- UFV, motivo por el que interpuso recurso de alzada, que ameritó la resolución N° ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre, que dispuso confirmar la Resolución Administrativa CEDEIM's previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN; y, consecuentemente, mantuvo firme y subsistente el punto primero de la parte resolutive y el importe no sujeto a devolución de Bs 2.418.748, establecido en la parte segunda resolutive, por falta de medios fehacientes de pago, por el periodo fiscal febrero 2013., consiguientemente, la Empresa Metalúrgica Vinto interpuso recurso jerárquico, ameritando la resolución ahora impugnada, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre; y, consiguientemente declaró firme y subsistente la resolución CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

En relación a los medios fehacientes de pago, después de hacer referencia a parte de la Resolución ahora impugnada, refiere que para la recuperación de CEDEIM's de este periodo -febrero 2013, su empresa realizó solicitud por un monto de Bs 196.057.448; y que la Resolución ahora impugnada, estableció como importe de devolución la suma de Bs 16.638.700, existiendo una diferencia de Bs 2.418.748.

Entre los fundamentos que impugnan la resolución del recurso jerárquico, motivo de autos, señala:

I.2.1. Descuento por el Impuesto a las Transacciones Financieras.

Al respecto, señala que la depuración realizada por descuentos por el impuesto a las transacciones financieras de las facturas nos. 955, 2690 y 2720 (Comibol), por el monto de Bs 23.763.-, señala que es un descuento que el Banco Central de Bolivia realiza por concepto del mencionado I.T.F., por todo traspaso de fondos a la cuenta de Comibol, por lo que la referida suma de dinero, no correspondió sea depurada.

I.2.2. Descuento por manipuleo de concentrados.

Señala que en relación a los descuentos por manipuleo de concentrados, la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015, ahora impugnada, aceptó que la factura N° 126 emitida por SEDECAR, se encuentra respaldada por documentación pertinente; y, que contradictoriamente señaló que no cursa en antecedentes el pago realizado a favor de SEDECAR, por lo que confirmó la resolución del recurso de alzada; y, que además no cumple con lo previsto con el art. 81 de la L. N° 2492 por lo que no corresponde su valoración. Al respecto, la empresa demandante alega que esa fundamentación es imprecisa e insuficiente, porque no señaló cuál de los requisitos establecidos en el citado artículo no se cumplió, por lo que correspondía se valore esa prueba "por tanto no corresponde la depuración de Bs 2.895.00 en las facturas de COMIBOL Huanuni N° 947" (fs. 25).

I.2.3. Descuento por servicio de análisis “Dirimisión”.

Refiere que en cuanto a los descuentos por servicios de análisis dirimisión, en la factura N° 947, se realizó un descuento de crédito fiscal por Bs 8.00.-, monto que corresponde a la factura de Spectrolab de Bs 60.00.- y que fue presentada al SIN en la etapa de fiscalización previa. Alega que la ratificación de la AGIT respecto a este punto no corresponde, porque la coincidencia de los lotes registrados en la factura y el lote en el que se liquida tal factura es imposible, porque el proceso de análisis de dirimisión no lo permite, por cuanto desde el momento de entrega de muestras al laboratorio de Spectrolab hasta la presentación de la certificación tarda mínimo 10 días; y, el tiempo de entrega de la factura por parte de Spectrolab a la E.M.V. tarda por lo menos 20 días, por lo que por el transcurso del tiempo, es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimisión en la liquidación del mismo lote, por lo que la depuración no corresponde, más aún si existe evidencias del pago efectivo del servicio.

I.2.4. Descuento sin fundamento.

Señala que en relación al descuento sin fundamento, refiere que en su recurso jerárquico, expresó que el monto depurado de Bs 2.00, no tiene justificativo, menos fundamento, por cuanto la “desvirtuación” (fs. 25 vta.) de ese descuento estuvo en su recurso de alza; y, que no es cierto que la E.M.V. no haya especificado las razones por las que ese importe no debería ser depurado.

I.2.5. Sobre facturas observadas.

En cuanto a sus fundamentos legales, menciona el art. 125 de la L. N° 2492, la L. N° N° 1963 de 23 de marzo de 1999, art. 1° y 2° que modifica los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, los arts. 8-a) y 11 de la L. N° 843, “el D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 3, 24-3)”, el art. 8 del D.S. N° 21530, el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874.

Concluye refiriendo la situación y limitaciones de la Empresa Metalúrgica Vinto, arguyendo que la misma, funde y luego exporta, señalando también que únicamente cobra su costo de tratamiento en condiciones competitivas internacionales y que vende a la cotización internacional, porque no puede exportar impuestos, alegando asimismo que los CEDEIM recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la Empresa Metalúrgica Vinto solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se revoque la Resolución ahora impugnada “en las partes especificadas”.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda contenciosa administrativa, por decreto de fs. 29, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria, que contesta la demanda contenciosa administrativa, enviada vía fax de fs. 33 a 43 y en original de fs. 46 a 51, con los siguientes argumentos:

Señala que respecto a los medios fehacientes de pago referidos por la empresa demandante, haciendo alusión al art. 3 del D.S. N° 25465 y arts. 11 y 8 de la L. N° 843, art. 12-III del D.S. N° 27874 que modifica el art. 37 del D.S. N° 27310, art. 70-4 de la L. N° 2492, de la verificación que hizo de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria en el papel de trabajo “Verificación de compras medios fehacientes de pago” observó las facturas con el código “b”, en sentido de que no se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago las facturas Nos. 2683, 2684, 2685, 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, depurando el crédito fiscal IVA, por un total de Bs.2.47181748,-

Asimismo alega que si bien la normativa vigente, no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, pero que al haber verificado la “compra-venta” de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las facturas referidas precedentemente, porque evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que le fueron presentados e identificados, por lo que esa instancia jerárquica, en cumplimiento del art. 63-II de la L. N° 2341 referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del sujeto pasivo, es que solamente se refirió a las pretensiones que le fueron formuladas por las partes.

Asimismo señala que la demanda del sujeto pasivo, no es claro en sus argumentos, porque no explica de qué forma la AGIT obró incorrectamente.

II.1. En relación a descuento por el Impuesto a las Transacciones Financieras.

Indica que las facturas Nos. “955, 2690 y 2720 – descuentos por el Impuesto a las transacciones financieras” (ITF), que el sujeto pasivo, del total a pagar a Comibol por la compra de concentrado de estaño, descontó el importe que corresponde al ITF, consiguientemente, en lugar de asumir el gasto por este concepto, lo trasladó a su proveedor Comibol; aspecto que contradice la normativa que regula el ITF, haciendo alusión al art. 4 de la L. N° 3446. Alega asimismo la autoridad demandada, que los documentos presentados -por el sujeto pasivo- no constituyen medios de pago, así como tampoco es válido el argumento del ahora demandante que habría señalado que el ITF es de anteriores trasposos efectuados por el ente emisor, pretendiendo respaldar ese argumento con el extracto bancario como “medio fehaciente de pago”, cuando en realidad, la empresa no realizó el gasto por el ITF, por lo que corresponde mantener la observación por Bs 23.763.- Y, también alega que la demanda no tiene fundamento.

II.2. En relación a descuento por manipuleo de concentrados.

Señala que en relación a las contradicciones de la AGIT referidas a medio fehaciente de pago indicada en la demanda; la AGIT expresa que no cursa en antecedentes, el pago realizado por el sujeto pasivo a favor de SEDECAR (por manipuleo de concentrados) por lo que en virtud a lo dispuesto en el art. 70, numerales 4 y 5 de la L. N° 2492 -la empresa ahora demandante- debió presentar documentación contable

que acredite dichas transacciones como ser el documento con el que se pagó y su respectivo registro contable en los libros Diario y Mayor; y, el resultado al final de la gestión fiscal que confirmen las operaciones realizadas, aspecto que no evidenció; y, también alega que el Comprobante de Bancos Bolivianos BB y documentación adjunta al recurso jerárquico, no cumplió lo previsto en el art. 81 de la L. N° 2492.

II.3. En relación a descuento por servicio de análisis "Dirimisión".

La AGIT señala que la factura N° 947 fue emitida en virtud a la liquidación final Nos. 203/2013-S al 207/2013-S, para lo que la empresa ahora demandante, adjuntó el cuadro de determinación en el que relaciona con los números de Lotes EMH-BL-10/2013 AL EMH-BL-14/2013; y que sobre este particular, en la etapa de verificación presentó el Comprobante de bancos bolivianos N° BB02000251 y FB02000020; y, que sin embargo, de la lectura del detalle de la factura N° 014664 emitida por Spectrolab por servicio de análisis de humedad de dirimisión, ésta hace referencia al "detalle de servicio 21168", deduciendo que dicho costo no corresponde al análisis de los lotes EMH-BL-10/2013 al EMH-BL-14/2013 que pretende la EMV atribuir su deducción, por lo que no corresponde sea considerado como medio fehaciente de pago.

II.4. En relación a descuento sin fundamento.

La autoridad demandada señala que en relación al descuento por Bs 2.-, monto desconocido (descuento sin fundamento), la empresa ahora demandante, en su recurso jerárquico habría señalado que el detalle del importe reclamado se encuentra en el punto "2.1. Medios fehacientes de pago" del recurso de alzada; y, que de su verificación, estableció que el único detalle que observó es en relación al importe de Bs 2.418.748.- que es total de la Resolución Administrativa de CEDEIM y que habría citado de forma general que ese importe es un descuento por monto desconocido, sin precisar la composición del mismo.

II.5. En relación a facturas observadas.

La AGIT, señala que de la revisión de antecedentes, verificó que por las facturas de compra de mineral, la empresa ahora demandante, solicitó la devolución impositiva; y que la Administración Tributaria al inicio de la verificación, solicitó los medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000.- UFV, ante lo que la EMV, presentó comprobantes de pago, acompañados de los respectivos extractos bancarios además de las liquidaciones de la regalía minera y los formularios F-3009 que respaldan el empoce de los importes a favor del fisco, también indica que la administración tributaria procedió a realizar la depuración de las facturas Nos. 2683, 2684, 2685, 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por Comibol, porque no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, debido a que verificó que no fueron pagadas en su totalidad, existiendo una diferencia de Bs 2.418.748.- que no puede ser sujeta de devolución.

Señala que los argumentos de la demanda no establecen de forma indubitable una errada interpretación de la AGIT, habiéndose limitado a realizar afirmaciones generales y no precisas.

Posteriormente, con el subtítulo de Sistema de Doctrina Tributaria, hace alusión a las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ-0233/2015, AGIT-RJ-0261/2015 y AGIT-RJ-0488/2015, sin especificar fechas de emisión; y, como jurisprudencia hace referencia a las Sentencias N° 238/2013 de 5 de julio emitida por sala plena del Tribunal Supremo de Justicia y, a la Sentencia N° 280 de 7 de octubre de 2014 emitida por Sala Plena, sin especificar de qué Tribunal.

II.6. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y, se mantenga firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la AGIT.

III. De los argumentos de la tercera interesada.

Mediante memorial de fs. 56 a 60, se apersonó la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Verónica Jeannine Sandy Tapia, argumentando en síntesis lo siguiente:

Después de hacer referencia a antecedentes, la tercera interesada, en relación a los "Medios Fehacientes de Pago" hace alusión a los arts. 66-11) y 70-4) y 5) de la L. N° 2492, art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874, para posteriormente señalar que de la revisión que efectuó a la documentación del contribuyente, observó que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000.- UFV, sus importes no demostraron la totalidad de pago, "importes por diferencias de cambio que no fueron pagadas, retenciones por el Impuesto a las Transacciones Financieras no declaradas e importes por manipuleo no declaradas a la administración tributaria" (fs. 58 vta.) y que no cuentan con documentación de respaldo, por lo que el importe deducido asciende a Bs 2.418.748.-

Asimismo señala que respecto al descuento por "manipuleo de concentrados y descuento por análisis", evidenció que las facturas de los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de COMIBOL -por manipuleo de mineral- no fueron emitidas a nombre del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, por lo que corresponden a costos y/o gastos sujetos de devolución para el contribuyente COMIBOL. Asimismo indica que la empresa ahora demandante, por concepto de manipuleo de concentrados, presentó como medio de pago la factura N° 126 por Bs 21.950.- emitida por SEDECAR, así como el comprobante de provisiones varias y que no adjuntó el medio de pago respectivo que acredite el pago efectivo del referido servicio, por lo que no corresponde validar el crédito solicitado por este concepto.

Señala que respecto a los gastos de "Dirimisión" (fs. 58 vta.), evidenció que la empresa ahora demandante, presentó como medio de pago la factura N° 14664 emitida por Spectrolab por un monto de Bs.60, la que haría referencia al servicio N° 21168 que no se encuentra en "Antecedentes administrativos" y que por ende, no corresponde a lo señalado en la factura N° 947 emitida por la Corporación Minera de Bolivia, por lo que corresponde mantener la depuración efectuada.

Asimismo indica que de similar manera evidenció que en los medios fehacientes de pago, identificó facturas de compra de concentrado de mineral cuyo pago no fue respaldado como lo muestra en la cédula V8 (fs. 59).

También indica que se determinó como monto no sujeto a devolución la suma de Bs 2.418.748,- correspondiente a la devolución impositiva del periodo “febrero-2013”. También señala que comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

Haciendo alusión al art. 12 de la L. N° 1489, modificada por “L. N° 196” (fs. 59), también refiriendo el “art. 13 de la citada L.” (fs. 59), modificada por la L. N° 1963; y posteriormente, mencionado al art. 3 del D.S. N° 25465, señala que las devoluciones impositivas, constituyen erogaciones que realiza el Estado a favor de un particular exportador; y que procede la devolución del IVA efectivamente pagado, por los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre que se hubiere realizado efectivamente la exportación.

Indica que el Departamento de Fiscalización, consideró los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago, en aplicación de disposiciones legales, habiendo la administración tributaria determinado devolver Bs 16.638.700.- por el IVA del periodo febrero de 2013, por lo que no vulneró derechos del sujeto pasivo; y por el contrario, el contribuyente debió presentar todos los documentos que efectivamente acrediten las compras realizadas a la Corporación Minera de Bolivia. Y, que consiguientemente los argumentos de la empresa demandante no son ciertos, habiendo la Resolución ahora impugnada, realizado una correcta apreciación acorde a las disposiciones legales respecto a las facturas Nos. 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2683, 2684, 2685, 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por COMIBOL.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se declare improbadamente la demanda; y, consiguientemente se confirme la resolución ahora impugnada y la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014 emitida por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa a fs. 79 y vta.; y, corrida para dúplica, la misma fue enviada vía fax de fs. 88 a 92 y en original de fs. 93 a 94 vta.; asimismo el tercero interesado presentó memorial que cursa de fs. 56 a 60; y, por decreto de fs. 95, se dispuso autos para sentencia.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- A fs. 874 del anexo 5, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en el que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central “Determinación del importe de la factura N° 955”.

IV.2.- A fs. 878 del anexo 5, cursa la nota EMV-C-0203/13 de 8 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la división compra minerales, dirigido al jefe del departamento de contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidaciones de referencia, “Menos :” “carga I.T.F. según detalle adjunto”.

IV.3.- A fs. 691 del anexo 4, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central “determinación del importe de la factura N° 2690”.

IV.4.- A fs. 695 del anexo 4, cursa la nota EMV-C-0219/13 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la división compra minerales, dirigido al jefe del departamento de contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, “Menos :” “carga I.T.F. según detalle adjunto”.

IV.5.- A fs. 752 del anexo 4, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central “Determinación del importe de la factura N° 2720”.

IV.6.- A fs. 756 del anexo 4, cursa la nota EMV-C-0229/2013 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del departamento de contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, “Menos :” “carga I.T.F. según detalle adjunto”.

IV.7.- De fs. 985 a 990 del anexo 5, se encuentra la resolución administrativa CEDEIM's Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, que estableció devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente Empresa Metalúrgica VINTO, “Bs 16.638.700.-” (sic)

IV.8.- De fs. 13 a 15 vta., cursa recurso de alzada interpuesto por la Empresa Metalúrgica Vinto, con sello de recepción de 21 de julio de 2014.

IV.9.- De fs. 43 a 50 vta. del anexo 1, cursa la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre, que dispuso confirmar la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Empresa Metalúrgica Vinto; consecuentemente, mantiene firme y subsistente el punto primero de la parte resolutoria y el importe no sujeto a devolución de Bs 2.418.748, establecido en la parte segunda resolutoria, por falta de medios fehacientes de pago, por el período fiscal febrero 2013.

IV.10.- De fs. 4 a 15, se encuentra la resolución del recurso jerárquico N° AGIT- RJ-0233/2015 de 18 de febrero, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre; y, consiguientemente declaró firme y subsistente la Resolución CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014.

V. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si la empresa demandante, tiene razón para exigir la devolución de Bs 2.418.748 correspondiente al periodo fiscal febrero 2013 que le fue depurado por la administración tributaria dentro la solicitud de CEDEIM que realizó por el total de Bs 19.057.448; y, consiguientemente, si fue correcta la resolución de la AGIT que confirmó la resolución de recurso de

alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre y declaró firme y subsistente la resolución CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

VI.1. En relación a descuento por el impuesto a las transacciones financieras.

De la revisión de antecedentes, se advierte: a) respecto a la factura N° 955, a fs. 874, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "Determinación del importe de la factura N° 955"; y, en una columna derecha titulada "medios fehacientes de pago expresado en dólares", se encuentra una sub columna titulada "líquido pagable final" en la que establece el monto de "1,111,086.92", que es coincidente con la suma total de las liquidaciones finales Nos. 240/2013-F al 247/2013-F (ocho liquidaciones) referidas en la nota EMV-C-0203/13 de 8 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la división compra minerales, dirigido al jefe del departamento de contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidaciones de referencia, "Menos : "carga I.T.F. según detalle adjunto", advirtiéndose que se hizo la resta por este concepto reflejándose el saldo tanto en forma numérica como literalmente (fs. 878); b) Respecto a la factura N° 2690, a fs. 691, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "determinación del importe de la factura N° 2690"; y, en una columna derecha titulada "medios fehacientes de pago expresado en dólares", se encuentra una sub columna titulada "líquido pagable final" en la que establece el monto de "186,130.51", que es coincidente con el señalado por la nota EMV-C-0219/2013 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la división compra minerales, dirigido al jefe del departamento de contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, "menos : "carga I.T.F. según detalle adjunto", advirtiéndose que se hizo la resta por este concepto reflejándose el saldo tanto en forma numérica como literalmente (fs. 695); y, c) respecto a la factura N° 2720, a fs. 752, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "determinación del importe de la factura N° 2720"; y, en una columna derecha titulada "Medios fehacientes de pago expresado en dólares", se encuentra una sub columna titulada "líquido pagable final" en la que establece el monto de "392,301.10", que es coincidente con el señalado por la nota EMV-C-0229/2013 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del Depto. Contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, "Menos : "carga I.T.F. según detalle adjunto", advirtiéndose que se hizo la resta por este concepto reflejándose el saldo tanto en forma numérica como literalmente (fs. 756).

Consiguientemente, la empresa demandante, descontó el pago que debería haber realizado por concepto del ITF. al respecto, el art. 4 de la L. N° 3446, indica que son sujetos pasivos del impuesto a las transacciones financieras (ITF) las personas naturales o jurídicas, titulares o propietarias de cuentas corrientes y cajas de ahorro, sea en forma individual, mancomunada o solidaria; las que realizan pagos o transferencias de fondos; las que adquieren cheques de gerencia, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares existentes o por crearse; las que sean beneficiarias de la recaudación o cobranza u ordenen pagos o transferencias; las que instruyan las transferencias o envíos de dinero y las que operen el sistema de pagos, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que tendrá quien ordene la entrega o reciba los fondos, por las operaciones que ha realizado con el operador; las que rediman o cobren depósitos a plazo fijo; las que rescaten cuotas de participación y/o sus rendimientos en fondos de inversión, a que se refiere el art. 2 de esta citada ley; por tanto, en las órdenes emanadas por el encargado de la "división compra minerales" dirigida al jefe del depto. de contabilidad -en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, referidas en párrafos precedentes, habiendo instruido que se proceda a la cancelación a la orden de COMIBOL Empresa Minera Huanuni (respecto a la factura N° 955) y COMIBOL – Empresa Minera Colquiri (respecto a las facturas Nos. 691 y 2720), menos el "CARGO I.T.F.", por lo que no tiene razón la empresa demandante en su reclamo, en sentido de que la administración tributaria, indebidamente habría realizado la depuración las facturas Nos. 955, 2690 y 2720, respecto al impuesto a las transacciones financieras; consiguientemente, en el caso de autos, no corresponde se devuelva sumas de dinero que no fueron pagadas por la Empresa Metalúrgica Vinto en cuanto al ITF, por lo que la determinación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), fue correcta.

VI.2. En relación a descuento por manipuleo de concentrados.

De la revisión de la Resolución ahora impugnada, se advierte que si bien en su página 19 (fs. 13 de obrados) indica que "...se establece que la misma se encuentra respaldada por el 'Estado de Cuenta/Analíticos al 21/02/2013', en el que se registra la cuenta por cobrar a COMIBOL..."; empero, no es menos cierto que posteriormente señala "...sin embargo, no cursa en antecedentes el pago realizado por el recurrente a favor de SEDECAR..." haciendo alusión al art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492 en sentido que establece que el sujeto pasivo debe respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas y otros documentos; y, que en el

caso de autos, debió presentar documentación contable que acredite dichas transacciones como ser el documento con el que se pagó y su respectivo registro contable en los libros diario y mayor; y, el resultado final de la gestión fiscal, que justifiquen y confirmen las operaciones realizadas, lo que no evidenció. Por otra parte, indicó que la documentación adjunta en su recurso jerárquico, no cumplió con lo previsto en el art. 81 de la L. N° 2492, indicando que no corresponde su valoración, y que debe confirmarse lo resuelto en la resolución del recurso de alzada.

Al respecto, el mencionado art. 81 de la L. N° 2492, indica que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa; y, 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. Asimismo indica que en los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención. Sin embargo, en el caso de autos, la autoridad general de impugnación tributaria, no mencionó por cuál de las causas referida en el citado artículo, no las valoró, menos fundamentó las razones para considerar las mencionadas pruebas presentadas en esa instancia, considerando que uno de los elementos del debido proceso, es la debida fundamentación de las resoluciones.

El art. 115-II de la C.P.E., establece que el estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; y que de conformidad al art. 180-II, de la C.P.E., el debido proceso en uno de los principios procesales en los que se fundamenta la jurisdicción ordinaria. Al respecto, la jurisprudencia constitucional señaló en la S.C.P. N° 1441/2016-S3 de 7 de diciembre 2016, lo siguiente:

“...la S.C. N° 1289/2010-R de 13 de septiembre, estableció que: ‘La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la S.C. N° 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso ‘...exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma.

Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión”.

Posteriormente esta jurisprudencia señala:

“En ese orden este tribunal en ese mismo entendimiento jurisprudencial en la S.C.P. N° 0893/2014 de 14 de mayo, sostuvo que, la motivación es una exigencia constitucional de las resoluciones judiciales y administrativas o cualesquiera otras, expresadas en una resolución en general, sentencia, auto, etcétera, porque sin ella se vulnera la garantía del debido proceso (art. 115-I de la C.P.E.) sin ella. El contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada o derecho a una resolución motivada fue desarrollado en la S.C.P. N° 2221/2012 de 8 de noviembre, y complementado por la S.C.P. N° 0100/2013 de 17 de enero, teniendo en cuenta las finalidades que persigue este derecho fundamental”.

Consiguientemente, se advierte que en relación a este aspecto, la demanda señaló que la fundamentación de la resolución ahora impugnada, es imprecisa e insuficiente, porque no señaló cuál de los requisitos establecidos en el citado artículo no se cumplió, refiriéndose al art. 81 de la L. N° 2492, por lo que este reclamo es evidente, conforme se advierte a fs. 13 y vta., de obrados, correspondiente a las páginas 19 y 20 de la resolución, ahora impugnada.

En mérito a lo expuesto, se advierte que la autoridad general de impugnación tributaria, no ajustó a derecho su determinación, al no haber emitido una fundamentación y motivación que corrobore debidamente su determinación.

VI.3. En relación a descuento por servicio de análisis “Dirimision”.

Del análisis de la resolución impugnada, se advierte que la AGIT observó que según el detalle de la factura N° 014664 emitida por Spectrolab por servicio de análisis de humedad por dirimisión, la misma hace referencia al “Detalle de Servicio 21168”, por lo que dicho análisis no corresponde al análisis de los números de lotes EMH-BL-10/2013 al EMH-BL-14/20136, por lo que no corresponde que los documentos presentados como descargos sean considerados como medio de pago.

Al respecto, la demanda no desvirtúa los fundamentos expuestos en la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), habiéndose limitado a señalar que la coincidencia de los lotes registrados en la factura y el lote en el que se liquida tal factura es imposible, porque el proceso de análisis de dirimisión no lo permite, por cuanto desde el momento de entrega de muestras al laboratorio de Spectrolab hasta la presentación de la certificación tarda mínimo 10 días; y, el tiempo de entrega de la factura por parte de Spectrolab a la E.M.V. tarda por lo menos 20 días, por lo que por el transcurso del tiempo, es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimisión en la liquidación del mismo lote.

Es de considerar que el art. 4 y su inc. a) de la L. N° 843, señala que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Al respecto, si bien es cierto que la autoridad demandada, no cuestiona sobre el objetivo del mencionado análisis; sin embargo, al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre, que a su vez confirmó la resolución administrativa CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, está dando por bien hecha la depuración que realizó la administración tributaria,

toda vez que el contenido de la factura, debe ser coherente con los hechos generadores, aspecto que no fue desvirtuado por la empresa demandante.

Consiguientemente, la Empresa Metalúrgica Vinto, al afirmar que es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimición en la liquidación del mismo lote, está dando la razón a los fundamentos expuestos en la resolución emitida por la AGIT.

VI.4. En relación a descuento sin fundamento.

Del examen de la resolución impugnada, se advierte que la misma refiere que la empresa ahora demandante, en su recurso jerárquico sólo señaló que el detalle del importe reclamado se encuentra en el punto 2.1., medios fehacientes de pago, del recurso de alzada; y que habiendo verificado, estableció que el único detalle que observó, es con relación al importe de Bs 2.418.748, importe total de la resolución Administrativa de CEDEIM, citando de forma general que ese importe es un descuento por monto desconocido, sin precisar la composición del mismo, por lo que no existió reclamo específico de ese importe ni respaldo suficiente para su consideración. (fs. 13 vta.)

De la revisión del recurso de alzada interpuesto por la EMV, se advierte que evidentemente, en el punto "2.1., medios fehacientes de pago", en un detalle que realiza respecto a la diferencia de Bs. 2.418.748.00, especifica en una línea "descuento monto desconocido" para luego señalar en la parte derecha "Bs. 2.00". sin embargo, se advierte que en el reclamo que realiza, no especifica que parte de la resolución administrativa CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, no fue correctamente valorada y analizada para concluir que existe un monto desconocido de Bs.2,- que estaría siendo injustamente depurado, por lo que era su obligación cumplir con lo estipulado en el art. 76 de la L. N° 2492 que señala que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, por lo que se advierte que la empresa demandante, ni siquiera realizó una fundamentación debida al respecto, por lo que las autoridades que resolvieron los recursos impugnativos, no pueden de oficio suplir aquello que las partes se encuentran en la obligación de demostrar, toda vez que atentaría la imparcialidad que debe existir en las autoridades de impugnación tributaria.

Consiguientemente, lo fundamentado al respecto por la AGIT en la resolución ahora impugnada, se ajusta a derecho.

VI.5. En relación a facturas observadas.

De la revisión de la resolución ahora impugnada, se advierte que la AGIT, realizó la correspondiente fundamentación, haciendo alusión a los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y el art. 70, num. 4 y 5 de la L. N° 2492, para posteriormente señalar que revisó antecedentes y que evidenció que la administración tributaria depuró un crédito fiscal de Bs 2.418.748, al que le asignó el código b, que refiere que no se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago, debido a que no fueron pagadas en su totalidad, por lo que determinó el crédito fiscal IVA generado por los importes no pagados para que sea reducido del importe solicitado para su devolución. Sin embargo, del contenido de la demanda, a los fines de analizar sus fundamentos y la correspondiente demostración de sus pretensiones, se advierte que la Empresa Metalúrgica Vinto, no precisó cuáles son documentos que respaldan su demanda, y qué parte de las resoluciones vulneraron sus derechos respecto a este motivo de la demanda "facturas observadas" habiéndose limitado a mencionar disposiciones legales para luego realizar generalizaciones, refiriendo la situación y limitaciones de la Empresa Metalúrgica Vinto, arguyendo que la misma, funde y luego exporta, señalando también que únicamente cobra su costo de tratamiento en condiciones competitivas internacionales y que vende a la cotización internacional, porque no puede exportar impuestos, alegando asimismo que los CEDEIM recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados; por lo que no demostró de qué manera, la administración tributaria y principalmente la autoridad demandada, habría actuado de manera diferente a los que las disposiciones legales disponen.

Al respecto, el art. 65 de la L. N° 2492, establece que los actos de la administración tributaria por estar sometidos a la ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este código establece, consiguientemente, la empresa demandante al no haber demostrado que existió una indebida depuración de facturas, en observancia a la disposición legal citada, se concluye que la determinación de la AGIT, se presume legítimo.

VI.6. Conclusiones.

Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), al emitir la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, ajustó parcialmente a derecho sus determinaciones.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA en parte la demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 27 vta., interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán; en consecuencia, se declara la nulidad de la resolución impugnada en la parte referida al descuento por manipuleo de concentrados, desarrollada en el punto VI.2., de la presente sentencia, manteniéndose la Resolución AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, pronunciada en recurso jerárquico por la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), firme y subsistente en todo lo demás.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



70

**Administración Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 26 vta., interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0441/2015 de 23 de marzo, pronunciada por el director ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de contestación de fs. 45 a 50, la réplica de fs. 76 a 78, la dúplica de fs. 81 a 83, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que la Administración de Aduana Interior de Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, representada legalmente por María Sonia Rojas Zambrana, en virtud a memorándum Cite N° 0811/2015 de 5 de mayo, se apersonó por memorial de fs. 17 a 26 vta., e interpone demanda contenciosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la resolución AGIT-RJ 0441/2015 de 23 de marzo, expresando lo siguiente:

Inició el memorial de demanda desarrollando una relación de los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, manifestando luego que la administración tributaria aduanera realizó un correcto análisis de la documentación soporte de la factura comercial N° 34 de 27 de diciembre de 2013, emitida por Antonio Servera García, la cual no cumple con el art. 66 de la Resolución N° 846 de la CAN, ni con los requisitos del inc. h) del art. 3 de la Resolución N° 1239 de la CAN, para efectos de la aplicación del método de valor de transacción, ya que no consigna el lugar y condiciones de entrega de la mercancía según los términos Internacionales de Comercio. Añade que la DUI 2014/301/C-25488, en el campo 20, consigna Fob Barcelona, dato que no guarda relación con la factura comercial N° 34, que no consigna ningún dato de Incoterm, por lo que podría deducirse que la mercancía ha sido objeto de una compra nacional en el país de exportación.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Indicó que la factura comercial N° 34 de 27 de diciembre de 2013, fue emitida por un importe total de 11.500 Euros, que corresponde a la compra de dos ítems: Una maquinaria Case 580K bastidor y un tractor Ebro con pala EM900 Bastidor J0261, y que contrastada con la declaración andina de valor N° 1463883, presenta inconsistencia de los datos; a) valor total y, b) ítems declarados respecto de los consignados en la factura comercial; hechos que generan duda razonable respecto de los datos consignados en la DAV N° 1463883, respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los valores declarados respecto de la factura comercial citada.

Sostiene que la referida factura comercial N° 34, también fue presentada como documento soporte de la DUI 2014/301/C-52176 de 17 de septiembre de 2014, encontrándose asociada a la DAV N° 14138855 de 17 de septiembre de 2014, documento distinto a la DAV N° 1463883 de 6 de mayo de 2014, constatándose de esta manera el incumplimiento del punto 5.3 de la R.D. 01-010-09 de 21 de mayo de 2009, así como el num. 4 del art. 3 de la Resolución N° 1239 de la CAN. Acotó que dichas observaciones no fueron aclaradas por el importador, ya que no presentó documento alguno de descargo que aclare dichas observaciones, evidenciándose el incumplimiento al art. 62 de la Resolución N° 846 del CAN y en aplicación de la decisión 6.1 de la OMC al subsistir la duda razonable, se descartó la aplicación del método de valoración de transacción.

Expresó, que del aforo documental de la DAV N° 1463883, se observa que el mismo presenta datos incompletos, ya que solo registra datos referente al ítem 1 de la factura comercial: retroexcavador case 580K Turbo, siendo que la referida factura comercial consiga dos ítems: 1) case 580k bastidor JJHH0007727, 2) tractor Ebro con pala em900 bastidor J0261. Asimismo declara que el importe de la factura es por un monto de 11.500,- Euros; sin embargo, en el campo 62. señala el Valor FOB total: 8232 Euros, y en el campo 62.1 Precio total pagado: 8277.57 Euros, importe inferior al declarado en el factura comercial, evidenciándose el llenado incorrecto en los datos sustanciales consignados en el Anexo 1.D de la RD 01-017-09 de 24 de septiembre de 2009 que aprueba la actualización y modificación del Anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones aprobado mediante RD 01-012-07 en lo referido a la declaración andina de valor, correspondiendo la sanción de 500 UFV.

Indicó que se descartó la aplicación del método de valor de transacción en aplicación del art. 5 del reglamento comunitario de la decisión 571-Resolución N° 846; arts. 18-f), 28 y 29 de la Resolución N° 846 en conformidad del art. 8 del acuerdo de valoración de la OMC; art. 66 de la Resolución N° 846 CAN y art. 3-h) de la Resolución N° 1239 de la CAN, ya que la factura comercial N° 34, no cumple con el art. 3-

4 y 5-h) de la Resolución N° 1239 de la CAN. Por lo que al haberse descartado la aplicación del método de valor de transacción, se valoró la mercancía por los métodos secundarios.

Manifestó que la AGIT, desconoce el motivo y la esencia misma por la que se han establecido condiciones y requisitos mínimos para que la administración aduanera pueda aceptar el valor declarado por el importador, sin considerar que la carga de la prueba le corresponde al importador, en previsión del art. 76 de la L. N° 2492, concordante con el art. 52 de la Resolución N° 846, omitiendo considerar los requisitos que en cada transacción está establecida, y cuál fue el INCOTERM pactado, información que debe estar consignada en la factura comercial, entendiéndose como las reglas y usos estandarizados del comercio internacional, que tiene como objetivo fundamental establecer criterios definidos sobre la distribución de los gastos y la transmisión de los riesgos entre la parte compradora y la parte vendedora en un contrato de compra venta internacional.

Refiere que la AGIT pretende que la Aduana, infrinja la normativa aduanera, haciendo público lo que la ley nacional y supranacional dispone, contradiciendo la restricción establecida en el art. 67 de la L. N° 2492, respecto a la confidencialidad de la información tributaria, pues se tendría que publicar toda la base de datos, para que la AGIT se pueda cerciorar que la Aduana no cuenta con antecedentes que permitan realizar una valoración por los métodos secundarios.

Señaló que la normativa citada por la AGIT, se refiere únicamente a que los valores de referencia usados en principio como riesgo, también pueden ser usados como base de partida para la valoración, que el caso en análisis se cumplió a cabalidad, al demostrarse que el importador soslayó los requisitos mínimos para poder aplicar el primer método de valoración, así como los fundamentos del por qué no se pueden aplicar los métodos secundarios de valoración. Añade que los valores que se encuentran en la base de datos de la Aduana, que son el resultado de los estudios de valor, que es actualizada de manera constante en el precio de las diferentes mercancías dentro del comercio internacional, que sin embargo deben tener reserva de aquella información considerada como confidencial.

Sostuvo que la AGIT no consideró que el operador no presentó prueba suficiente, pertinente e idónea para que la Administración aduanera pueda, por un lado aceptar el valor declarado y por otro aplicar un valor de sustitución por los subsiguientes métodos de valoración, conforme establece el art. 76 de la L. N° 2492. Agregó que la Administración Aduanera cumplió con la previsión del párrafo II del art. 99 de la L. N° 2492 y art. 19 de su Decreto Reglamentario, así como el art. 260 del mismo cuerpo legal, por lo que no se vulneró los principios del derecho al debido proceso y derecho a la defensa.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que este Tribunal Supremo de Justicia previa admisión de la demanda y correspondiente análisis de los antecedentes, se revoque la resolución impugnada AGIT-RJ 0441/2015 de 23 de marzo y en consecuencia mantenga firme y subsistente la R.D. N° AN-CBBCI-RD 018/14 de 31 de julio de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 38, en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre provisión compulsoria para la notificación del tercero interesado, Empresa Inga Gongora Ltda., en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, como consta a fs. 68, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 45 a 50 de obrados, manifestando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) como ente que administra justicia tributaria, vela por la correcta aplicación de la normativa tributaria, cuidando los derechos que tiene el Estado y las obligaciones que tiene el contribuyente para con el Estado. En ese entendido señaló que las afirmaciones hechas por la administración aduanera son falsas, más aún cuando la resolución jerárquica realizó una correcta interpretación de la norma acorde a los antecedentes del proceso.

Recalcó que el acta de reconocimiento/informe de variación de valor, establece un valor de sustitución para los ítems observados y detallados en el documento adjunto "detalle de mercancías en el aforo", y que se aplicó el método de valoración aduanera del último recurso sobre la base de los precios referenciales prevista en el art. 53 de la Resolución N° 846, determinando el valor de sustitución de \$us. 18.300.-, por lo que el acta de reconocimiento/Informe de variación de valor, no contiene el fundamento técnico- legal del rechazo para la aplicación del primer método del valor de transacción, conforme establecen los arts. 144 de la L. N° 1990 y 250 de su decreto reglamentario; omisiones que no permite que el sujeto pasivo asuma plena defensa de lo observado, toda vez que se limitó a señalar sin justificativo alguno que los hallazgos detallados constituyen contravención aduanera, como los motivos por los cuales desestima los requisitos del art. 5 de la Resolución N° 846.

Señalo que si bien el acto administrativo realiza un descarte superficial de los Métodos de Valor en Aduanas, esta figura no se ajusta a procedimiento, ya que carece de fundamentación, puesto que no fue elaborado sobre la base de datos objetivos y cuantificables, para determinar un nuevo valor de la mercancía declarada en la DUI C-25488, porque no demuestra el origen del valor aplicado que sirvió para establecer los tributos omitidos, ni el descarte sucesivo de los métodos de valoración aduanera, generando incertidumbre, inseguridad e indefensión al administrado. Añadió que en ese contexto, los precios de referencia sirven únicamente como indicadores de riesgo para fundamentar las dudas que tenga la administración aduanera. Pero estos precios no pueden sustituir los valores declarados sin que previamente se haya cumplido con un estudio de valor, lo que denota una falta de fundamentación, que demuestra una evidente vulneración de los derechos constitucionales referidos al debido proceso y defensa.

Finalmente, acotó que los argumentos de la administración aduanera se limitan a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, por lo que no se puede pretender suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el proceso.

II.1.- Pettitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0441/2015 de 23 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

La Administración Aduanera emitió Diligencia Parte I (201430125488-1463883), refiriendo que del examen documental y/o reconocimiento físico de la mercancía correspondiente a la DUI 2014/301/C- 25488, generaron duda razonable sobre el valor declarado, basado en el factor de riesgo contenido en el art. 49 de la Resolución N° 846 de la CAN, concerniente a la falta de correspondencia entre la declaración de aduana y la del valor frente a los respectivos documentos soporte; inexactitud en el llenado de las casillas de la DAV, tipo de mercancía y, la factura comercial no cumple con los requisitos del art. 3 de la Resolución N° 1239 CAN (fs. 48 de antecedentes administrativos).

En 29 de mayo de 2014, la administración aduanera, emitió acta de reconocimiento/informe de variación de valor (201430125488-1463883) que establece un valor de sustitución, debido a datos incompletos campo 27 de la DAV N° 1463883, no consignó el número de factura, la DAV sólo registra los datos referentes a 1 ítem: retroexcavadora case 580K turbo, siendo que la factura comercial consigna 2 ítems: 1) Case 580K Bastidor JJHH0007727 y, 2) Tractor EBRO con pala EM900 Bastidor J0261. Por otro lado la factura es por un total de 11.500 Euros y, la DAV no refleja éste importe. Establece un valor de sustitución para los ítems observados y detallados en el documento adjunto "detalle de mercancías en Aforo"; en aplicación del método del último recurso de valoración aduanera (fs. 58 a 59 de antecedentes administrativos).

Por informe N° AN-CBBCI-V-863/2014, la administración aduanera concluye que del análisis de la documentación soporte de la DUI C-25488 y considerando que sólo se presentó descargo sobre el precio realmente pagado, observó que la factura N° 34, incumple el art. 66 de la Resolución N° 486, y el inc. h) del art. 3 de la Resolución N° 1239 de la CAN, para efectos de la aplicación del método de valor de transacción, ya que no consigna el lugar y las condiciones de entrega según los términos internacionales de comercio "Incoterm"; y que verificada la DUI en el campo 20: Condiciones de entrega Incoterm, consigna FOB Barcelona, y la citada factura no describe ningún dato de Incoterm que determine dichas condiciones por parte del vendedor, que permitan determinar de manera objetiva y cuantificable los ajustes por adiciones establecidas en el art. 18 de la Resolución N° 846. Por otra parte la DAV N° 143883, no registra datos exactos ni completos; y de la revisión del Bill Of Lading ML Logistics N° CBBA-B5B2N87 (documento de embarque) no contempla los costos de flete interno, gastos de carga, ni manipulación en el país de procedencia, gastos que forman parte del valor de acuerdo con el art. 28 de la Resolución N° 846 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC; de igual manera hace el descarte de los métodos del valor en Aduanas, para concluir con la aplicación del Método del Último Recurso sobre la base de los precios referenciales previstos en el art. 53 de la citada Resolución N° (fs. 63 a 76 de antecedentes administrativos).

Mediante Resolución Determinativa N° AN-CBBCI-RD 018/2014 de 31 de julio, la administración aduanera, ratificó el contenido del acta de reconocimiento/informe de variación de valor N° (201430125488-1463883) determinando el valor de sustitución de \$us. 18.300.00,- el valor no declarado en la suma de \$us. 10.068.00,- y los tributos omitidos en Bs. 10.678,- equivalentes a 5.468.84 UFV, monto que será pagado en el ajuste de valor, más la sanción de 500 UFV correspondiente a la contravención por ausencia o datos incompletos o llenado incorrecto de datos sustanciales consignados en el Anexo 1.D de la RD 01-017-09 de 24 de septiembre de 2009. (fs. 77 a 96 de antecedentes administrativos).

Interpuesto recurso de alzada por Dulia Margaret Muñoz Caballero, de acuerdo al memorial de fs. 51 a 54 vta. del Anexo 2, el mismo fue resuelto a través de la resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0487/2014 de 8 de diciembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, disponiendo Anular la Resolución Determinativa N° AN-CBBCI-RD 018/2014 de 31 de julio, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de reconocimiento/informe de variación de valor (2014430125488-1463883) de 29 de mayo de 2014, disponiendo que la administración de aduana interior Cochabamba emita nueva acta de reconocimiento/informe de variación de valor, sustentando la misma en datos objetivos y cuantificables realizando el descarte sucesivo de métodos de valoración, si corresponde, y establecer el valor de sustitución explicando el origen del mismo (fs. 124 a 136 vta. de Anexo 2).

Como consecuencia de lo anterior, la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional, por memorial de fs. 153 a 164 del Anexo 2, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0441/2015 de 23 de marzo, decidiendo confirmar la Resolución ARIT-CBA/RA 0487/2014 de 8 de diciembre; en consecuencia, anular obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de reconocimiento/informe de variación de valor (2014430125488-1463883) inclusive, debiendo la administración aduanera, sustentar la misma con datos objetivos y cuantificables y la normativa que corresponda para el descarte del primer método de valor de transacción, así como el descarte de los demás Métodos de Valoración, si corresponde, y establecer el valor de sustitución explicando el origen del mismo, conforme a lo que prevé el art. 250 del R.L.G.A.(fs. 227 a 239 vta., anexo 1).

Contra esa determinación, la Administración Aduana Interior de Cochabamba de la Aduana Nacional, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 17 a 26 vta., de obrados.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 76 a 78, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 79, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica.

Del mismo modo, presentada la dúplica a través del memorial de fs. 81 a 83, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, fue providenciado a fs. 84, teniéndosela por absuelta, asimismo cursa la orden instruida diligenciada a fs. 107 con la notificación al tercero interesado, el 5 de julio de 2016, habiéndose ordenado por providencia de fs. 108, su arrimo al expediente, con noticia de sujetos procesales intervinientes.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia conforme la providencia de 4 de julio de 2016, cursante a fs. 84.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis, tiene relación con las supuesta vulneraciones que se hubieren producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: Si la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, confirmando la nulidad de obrados hasta el acta de reconocimiento/informe de variación de valor (2014430125488-1463883), se ajustó o no a normas legales.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Del análisis de la demanda, la respuesta, los actos y resoluciones en sede administrativa resolución dealzada y jerárquica y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, se procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

Que a efecto, de demostrar la ilegalidad de la anulación de obrados, la entidad demandante argumenta que la factura comercial N° 34 de 27 de diciembre de 2013 emitida por Antonio Servera García, la misma no cumpliría con el art. 66 de la Resolución N° 846 CAN ni con los requisitos del art. 3-h) de la Resolución N° 1239 de la CAN para efectos de la aplicación del método valor de transacción; así como la inexactitud en el llenado de las casillas de la declaración andina de valor.

Que como consecuencia de no cumplir con los requisitos descritos establecidos, se descartó la aplicación del primer método de valor de transacción; y en aplicación del art. 32° de la Resolución N° 846 de la CAN, se procedió a aplicar los métodos secundarios de valoración mencionados en los numerales 2 a 6 del art. 3° de la decisión 571, en el orden sucesivo señalado en el art. 4 de la misma norma legal, aplicándose el método de último recurso, determinando el Valor de Sustitución de \$us. 18.300.00, y el valor no declarado en la suma de \$us. 10.068.00.

Que el motivo de la litis se circunscribe a revertir la decisión de anulación de obrados con reposición de actuados hasta el acta de reconocimiento/informe de variación de valor N° 201430125488-1463883; en ese sentido resulta pertinente realizar un análisis del marco legal aplicable; es así que el art. 410 de la C.P.E., instituye entre otros el sometimiento a la ley (legalidad), estableciendo que todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la constitución como norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa; asimismo, las normas infra-constitucionales como las leyes y normas de menor jerarquía forman parte del bloque de constitucionalidad; vale decir que en el estado constitucional de derecho el principio de legalidad de la norma, es validada en subsunción de la norma en la C.P.E. y el bloque de constitucionalidad, conforme al principio de supremacía constitucional; entendimiento del cual se desprende que no solo las personas naturales y jurídicas deben ceñir sus actos en el marco de la C.P.E., sino también, y con mayor razón los órganos públicos e instituciones, cuyos actos administrativos deben necesariamente circunscribirse en el cumplimiento de la constitución, cuya aplicación directa conforme el art. 109 de la norma fundamental, garantiza la protección del derecho, en el cual debe ajustarse el actuar de la administración pública, el actuar de los órganos administrativos de impugnación y los órganos jurisdiccionales de justicia, principio que otorgará la validez correspondiente a todo acto emanado por los órganos administrativos y jurisdiccionales.

Que en esa línea constitucional la garantía jurisdiccional otorgada por la constitución política y el bloque de constitucionalidad a todas las personas naturales y jurídicas, se traduce en el cumplimiento por parte de las autoridades públicas al derecho al debido proceso, al derecho

a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, garantía plasmada en el art. 115-I y II; prevé también la protección oportuna y efectiva por parte de jueces y tribunales del ejercicio de derechos e intereses legítimos.

En ese entendido, una de las garantías de la persona sujeta a un debido proceso es referida a la fundamentación y motivación de toda resolución ya sea administrativa o judicial, es decir, que el juzgador al momento de emitir una decisión, debe explicar de manera clara, los motivos que llevaron a tomar una decisión. Al respecto, el Tribunal Constitucional Plurinacional, mediante la S.C.P. N° 1469/2013 de 22 de agosto, señala que: “La garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió.

(...) cabe señalar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo, pudiendo ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiéndose expresar las convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas (...).”

Bajo ese contexto, a efectos de resolver la problemática planteada, es menester hacer mención al art. 28-b) y e) de la L. N° 2341, el cual se refiere a los elementos esenciales del acto administrativo, entre ellos la causa, que debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de fuente y en el derecho aplicable; así como al fundamento, indicando que el acto administrativo debe ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que indujeron a emitir el acto.

De igual manera, el art. 31 del R. L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, respecto a la motivación dispone que: “Serán motivados los actos señalados en el art. 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y además los que: Decidan sobre derechos subjetivos e intereses legítimos, resuelvan peticiones, solicitudes o reclamaciones de administrados, resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales, la motivación expresará sucintamente los antecedentes y circunstancias que resulten del expediente; consignará las razones de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto; individualizará la norma aplicada, y valorará las pruebas determinantes para la decisión (...).”

En el contexto referido precedentemente, corresponde señalar que el fundamento legal bajo el cual la entidad demandante ampara su demanda se remite al análisis de los documentos de soporte y la documentación presentada como descargo, y como resultado de la evaluación, la Aduana Nacional descartó el primer método de valoración (método de transacción) en aplicación del art. 5 de la Resolución N° 846 - reglamento comunitario de la decisión 571, y art. 3 de la Resolución N° 1239 de la CAN, además de no encontrarse antecedentes para la aplicación de los métodos en el orden sucesivo, por lo que se aplicó el método del último recurso sobre la base de los precios referenciales, previsto en el art. 53 de la Resolución N° 846, identificando además observaciones detectadas en la factura comercial N° 34, la DUI 2014/301/C-25488, el Bill of Lading N° CBBA-B5B2N87 y la DAV N° 1463883.

Por otro lado, de la lectura de la transcripción normativa que efectúa la demanda, y de la compulsas de antecedentes, se advierte que los argumentos vertidos no cuentan con fundamentación ni asidero legal que justifique su pretensión, si bien señala que los valores de referencia usados en principio como riesgo también pueden ser usados como base de partida de valoración, y que el importador ha incumplido los requisitos mínimos establecidos para poder aplicar el primer método de valoración, dicho razonamiento no desvirtúa los argumentos de la resolución impugnada, en sentido de que el acta de reconocimiento/informe de Variación de Valor 2014430125488-1463883, no contiene el fundamento técnico – legal del rechazo para la aplicación del primer método de valor de transacción, lo que no permite que el sujeto pasivo asuma plena defensa de lo observado; toda vez que es deber del demandante establecer y demostrar con argumentos objetivos de la errada interpretación de los hechos o la violación o error en la cual habría incurrido la autoridad jerárquica en la emisión de su resolución, omitiendo señalar la entidad demandante cómo esa resolución y la nulidad determinada habría causado alguna violación o infracción a la norma, sin advertir que la demanda contenciosa constituye garantía formal en cuyo marco la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en instancia administrativa e impugnatoria administrativa en la vía de puro derecho.

En esa línea corresponde precisar que el art. 258 del R.L.G.A., concordante con los arts. 143 y 144 de la L.G.A., y arts. 250 y 251 del Reglamento de la L.G.A., exige que en el procedimiento de variación de valor de las mercancías y determinación de los tributos aduaneros aplicables, debe estar basado en datos objetivos y cuantificables, norma concordante con el art. 60.2 de la Resolución N° 846 de la CAN, e incisos b), y e) del art. 28 de la L. N° 2341. Normas que exigen su cumplimiento por parte de la autoridad administrativa; instituida en los derechos y principios constitucionales previstos en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., aspecto que debió ser advertido y cumplido por la instancia Administrativa Aduanera en su procedimiento de determinación de tributos aduaneros a través de su procedimiento de variación de valor.

Se advierte asimismo, en cuanto a las especificaciones sobre la deuda tributaria referidos al origen, concepto y determinación del adeudo tributario establecido en el art. 19 del D.S. N° 27310, la administración aduanera determinó el valor de sustitución en \$us. 18.300.00,- sin fundamentar cómo fue obtenido dicho valor reajustado, no figurando ningún dato desglosado que exprese cómo se llegó a establecer el valor de sustitución, cuál la fuente o parámetro para obtener el precio referencial de mercancías idénticas o similares a la mercancía objeto de valoración, los mismos deben ser obtenidos de fuentes especializadas, tal como prescribe el inc. g) del art. 2 de la Resolución N° 846, coligiéndose que la resolución administrativa emitida por la administración aduanera no cuenta con una debida fundamentación y especificación

de la deuda tributaria, al no especificar el valor reajustado en base a datos objetivos y cuantificables utilizados para llegar al valor de sustitución, que permitan al sujeto pasivo conocer de forma objetiva las razones y motivos por los cuales se estableció el valor de sustitución.

Por otro lado, se advierte en la Resolución Determinativa N° AN-CBCCI-RD 018/2014 de 31 de julio, la ausencia de fundamento técnico legal en cuanto a las razones técnicas del rechazo para la aplicación del primer método de valoración, toda vez que este ejercicio se constituía en aspecto fundamental para ingresar a realizar el descarte sucesivo de los siguientes métodos para, de esa forma, llegar al último recurso; es decir, que la administración de aduana no realizó el descarte sucesivo de los métodos de valoración, conforme establecen los arts. 143 y 144 de la L. N° 1990; 250 y 251 del R.L.G.A., concordante con el art. 49 de la Resolución N° 846 de la CAN. Todos estos hechos indudablemente vulneran el derecho al debido procedimiento administrativo y derecho a la defensa, toda vez que no permite al sujeto pasivo conocer de forma cierta e indubitable el origen del impuesto a ser pagado, lo cual muestra claramente que no se determinó objetivamente de dónde se obtuvieron las diferencias para obtener el valor reajustado en base a fuentes establecidas en la normativa.

En ese marco, la doctrina ha dejado por sentado que la determinación tributaria es quizás una de las expresiones del Derecho Tributario en que se pone de relieve con mayor ímpetu el natural conflicto de intereses entre la pretensión recaudatoria del Estado y los derechos individuales del sujeto pasivo, toda vez que es el Estado quien entra a tomar parte del patrimonio de éste, al cumplimiento del presupuesto de hecho que generará el cobro del tributo; de lo cual se deduce que la determinación tributaria, como en la especie por procedimiento de variación de valor, es un acto administrativo, como tal es un acto unilateral de la administración, lo cual no significa de manera alguna que este acto sea discrecional y menos arbitrario, en tal caso, enunciará la existencia de un hecho imponible y cuantificará el tributo correspondiente, todo conforme a derecho, siendo ésta la parte más importante del proceso de determinación de la deuda tributaria, en lo referente a la determinación variación de valor, pues se constituye en el momento en el cual la Administración Aduanera hace conocer al sujeto pasivo los resultados de su labor de control, fiscalización, investigación y verificación, que debieron ser sustentados en hechos reales, existentes, y sustentados en el cumplimiento de la ley, respetando el debido proceso, el derecho a defensa y la verdad material, principios que debieron consolidarse en la emisión del acta de reconocimiento/informe de variación de valor N° 201430125488-1463883 y de la Resolución Determinativa N° AN-CBCCI-RD 018/2014, en base a la recolección de pruebas y su respectiva valoración, todo ello en búsqueda de la verdad material, hecho que no aconteció en la especie.

No se debe perder de vista que la actuación de la administración pública conforme a lo previsto en la ley de procedimiento administrativo, se rige entre otros, por el principio de sometimiento a la ley y al debido proceso, en tal sentido la administración aduanera tiene el deber de encaminar sus actuaciones en conocimiento cierto y directo de los elementos configurativos de la obligación tributaria, ese poder-deber conlleva la carga de fundamentar en base a prueba y sin lugar a duda y en forma transparente los hechos considerados; pues si las observaciones que la administración efectúe en su Informe de variación de valor son inconducentes o indeterminadas por cualquier motivo, como en el caso en estudio, éstas estarán atentando al derecho fundamental a la defensa del sujeto pasivo, pues no existe margen para la liberalidad y menos para la arbitrariedad en el marco de la Ley, vulnerando el art. 68. 6 y 7 de la L. N° 2492.

En el marco del razonamiento descrito, no se advierte ni en el acta de reconocimiento/informe de variación de valor N° 201430125488-1463883 ni en la Resolución Determinativa N° AN-CBCCI-RD 018/2014 el cumplimiento de estos preceptos esenciales que atingen al debido procedimiento administrativo y al derecho a defensa del sujeto pasivo, incumplimientos que fueron advertidos por la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0441/2015 emitida por la AGIT, que confirmó la resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0487/2014 que dispuso la anulación de obrados con reposición; interpretando y aplicando correctamente la normativa legal aplicable al caso.

VI. Conclusiones

Por lo relacionado precedentemente, se establece que la autoridad general de impugnación tributaria al emitir la resolución AGIT-RJ N° 0441/2015 de 23 de marzo, realizó una correcta compulsión de los antecedentes, correspondiendo confirmar la anulación de obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de reconocimiento/informe de variación de valor N° 201430125488-1463883 de 29 de mayo de 2014, emitido por la Administración Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional, por lo que corresponde declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 26 vta., interpuesta por la Administración de Aduana Interior de Cochabamba de la Aduana Nacional, consecuentemente se mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 0441/2015 de 23 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución a la autoridad demandada, de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 20 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



73

**Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 28 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto (fs. 7 a 17), el memorial de contestación de fs. 93 a 100, el memorial de contestación del tercero interesado de fs. 107 a 113, el memorial de réplica de fs. 118 a 121 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Paul Roberto Castellanos Zenteno y Jorge Luis Querejazu Paz, en su condición de Gerente Regional y Abogado Apoderado Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), respectivamente, en virtud del memorando N° 1533/2012 de 26 de septiembre (fs. 1) y del Testimonio de Poder N° 350/2014, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 14 correspondiente al Distrito Judicial de Tarija (fs. 2 a 5 vta.), se apersonaron por memorial de fs. 148 a 28 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., y en el art. 2 de la L. N° 3092, interponen demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto.

Iniciaron el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes administrativos, que en síntesis se resumen en lo siguiente:

I.1.1.- Manifestaron que el 23 de enero de 2014, se presentó ante la Aduana Frontera Yacuiba, la declaración única de importación (DUI) 2014/621/C-1372, tramitada por la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) "virgen del milagro SRL.", para su comitente Goretty Marisol Farell Carrasco, correspondiente a una excavadora tipo oruga, marca Caterpillar, modelo 320 D, potencia de 140 HP, de 6.400 centímetros cúbicos de cilindrada, motor a diésel, con chasis N° CAT0320DJA6F01107, con valor FOB declarado de \$us. 110.000,-

Que en base al art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), mediante Diligencia Parte I (20146211372), de 24 de enero de 2014, se hizo conocer al declarante que se generó duda razonable sobre el valor declarado, en base a los siguientes factores de riesgo: Precios ostensiblemente bajos; inexactitud en el llenado de las casillas de la Declaración Andina del Valor; valores declarados para una mercancía importada al territorio aduanero comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen.

I.1.2.- Que el 31 de enero de 2014, mediante diligencia parte II, se comunicó a la ADA "Virgen del Milagro SRL." que se rechaza el valor declarado por el importador, determinándose un valor en sustitución, en el acta de reconocimiento/informe de variación de valor, de acuerdo con lo que establece la decisión 6.1 de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Que en virtud de lo anterior, el 31 de enero de 2014, se emitió el acta de reconocimiento/informe de variación de valor (20146211372), notificada el 3 de febrero de 2014, aceptando el declarante la reliquidación en su condición de representante del importador, efectuando en la misma fecha el pago correspondiente al monto ajustado, mediante recibos del Banco Unión N° 2312 por Bs 10.842,- y 2314 por Bs 2.866,- con lo que la administración aduanera autorizó el levante a la DUI 2014/621/C-1372, con lo que concluyó el proceso de ajuste de valor, sin que constituya proceso sancionador.

I.1.3.- Que el 18 de septiembre de 2014 se emitió el informe técnico AN-GRT-UFITR N° 0251/2014, "...que establece la presunción de comisión de contravención tributaria por omisión de pago por parte de la operadora Goretty Marisol Farell Carrasco, por la tramitación de la DUI 2014/621/C-1372 de 23/01/2014, declarando precios ostensiblemente bajos por la mercancía consignada, estableciéndose un tributo omitido total de 38.696,55 UFV's, importe que incluye el tributo, intereses y multa del 100% actualizado a la fecha del informe. Asimismo establece la presunta comisión de contravención aduanera por llenado incorrecto en las casillas 73, 74 y 81,6 de la DAV 149570 de 20/01/2014".

Que a continuación se emitió la Vista de Cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014 de 19 de septiembre, notificada de forma personal a la operadora el 21 de octubre de 2014, habiendo la contribuyente, presentado descargos según detalle que indica.

A continuación realizaron una larga relación del resultado de la fiscalización y de los seis métodos de determinación del valor, para señalar finalmente que de acuerdo con la secuencia procesal seguida y en virtud del Informe Técnico AN-GRT-UFITR N° 0427/2014, el 17 de diciembre de 2014 se emitió la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 216/2014, que dispuso declarar firme la Vista de Cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014 por omisión de pago en la suma de UFV 38.696.55.

Por otra parte, declaró extinguida la comisión de contravención aduanera por descripción incorrecta de la mercancía en las casillas 73, 74 y 81.6 de la declaración andina de valor N° 149570 por el pago de la totalidad de la multa a través del recibo emitido por el Banco Unión N° R-19988 de 17 de noviembre de 2014; resolución notificada personalmente a la operadora el 5 de febrero de 2015.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Hicieron referencia a la indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1544/2015 ahora impugnada.

Citando el punto xxi de la fundamentación técnica jurídica de la resolución impugnada, sostuvieron que es contradictoria, arbitraria y atentatoria del principio de verdad material, haciendo una distinción sobre el procedimiento para la determinación del valor durante el despacho aduanero, que se encuentra regulado por el art. 260 del D.S. N° 25870 y que tal como dispone la norma citada, durante el procedimiento de ajuste de valor efectuado para el despacho de la DUI 2014/621/C-1372, la ahora demandante no fue sujeto de sanción; pero que habiéndose identificado que el valor referencial utilizado al momento del despacho no se aplicaba en forma íntegra o correcta a las características de la mercancía declarada sobre la base de nuevos elementos, contenidos en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014 de 3 de junio, dio inicio al proceso de control diferido.

Refirieron parte de la página 13 de la resolución pronunciada en recurso de alzada, ARIT-CBA/RA 0483/2015, en relación con la diferencia entre la orden de control diferido y el acta de reconocimiento/informe de variación de valor. Por otra parte, hicieron referencia a la cita en la pág. 12 de la resolución impugnada, sobre la resolución administrativa RA-PE N° 01/012/13, que aprobó el procedimiento del régimen de importación para variación de valor.

Reiteraron la aplicación normativa del art. 49 del D.S. N° 27310, que permite que sobre la base de los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, se ejerza la facultad de control en forma posterior al despacho aduanero, para evaluar entre otros aspectos, los relativos al valor de la mercancía, por lo que de acuerdo con lo señalado en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014, el precio de referencia ascendería a la suma de \$us. 154.039,- razón por la que la resolución determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014, establece la multa por omisión de pago por un total de UFV 38.696,55.

Dijeron que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), invirtió lo dispuesto por el art. 76 de la L. N° 2492, porque en el presente caso el sujeto pasivo en ningún momento demostró que el valor declarado es realmente el valor pagado o por pagar para la mercancía objeto de importación, tal como dispone el art. 252 del D.S. N° 25870; que sin embargo, la Administración Aduanera efectuó el procedimiento de determinación respetando el debido proceso.

Indicaron que como se manifiesta en la memoria de las segundas jornadas bolivianas de derecho tributario, sobre la prueba, en las páginas 69 y 70, al referirse a la carga formal y la carga material de la prueba, se hace referencia a dos aspectos diversos a partir de los cuales se puede abordar el tema. También sobre la carga de la prueba, citó como precedente la Resolución STG-RJ/488/2007, para retomar a la referencia sobre las segundas jornadas bolivianas de derecho tributario y citar parte de las páginas 16 y 17 sobre la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación, aclarando que si bien se refiere a normativa tributaria de la República Argentina, es plenamente aplicable al marco normativo del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano.

Manifestaron que es falso lo sostenido por la AGIT en el punto xviii de la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada cuando señala que "...la administración aduanera no ha aportado nueva documentación o nuevos elementos de cargo...", cuando la propia vista de cargo, en el punto 4 de antecedentes, señala el precio correcto que debe aplicarse a la mercancía declarada en la DUI C-1372, por lo que la AGIT generó una resolución discordante con la realidad objetiva y fuera del marco legal, afirmando que conforme al principio de verdad material, el sujeto pasivo omitió parcialmente el pago de los tributos para la nacionalización de la mercancía objeto de la DUI C-1372.

I.2.2.- Sobre la violación del principio de legalidad y la seguridad jurídica, sobre la base del contenido del art. 410 de la C.P.E., señalaron que el principio de legalidad es la aplicación objetiva de la ley, evitando así una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma, como sucedió al pretender motivar la ilegal Resolución AGIT-RJ 1544/2015, ahora impugnada.

Citaron a continuación la S.C. N° 1846/2004 de 30 de noviembre, resaltando la comprensión sobre el hecho que la interpretación de una norma no puede conducir a la creación de una norma distinta de la interpretada.

I.3.- Petitorio.

Concluyeron el memorial solicitando que en virtud a que se realizó "...una indebida valoración de la prueba, por tanto el Debido Proceso y ha efectuado una errónea interpretación y aplicación de la C.P.E., y las normas vigentes aplicables a este caso, creando una norma distinta a la interpretada, violando el principio de legalidad, seguridad jurídica y verdad material...", en base de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, dejando en consecuencia sin efecto la resolución impugnada, ordenando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita una nueva, realizando una correcta interpretación y aplicación de la ley sobre la base de la sana crítica y en resguardo de los derechos y garantías constitucionales.

II. De la contestación a la demanda (Autoridad demandada).

Que subsanada la observación de fs. 31, por providencia de fs. 35 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre provisión compulsoria para la notificación del tercero interesado, Goretty Marisol Farell Carrasco, en el domicilio sito en calle Teniente Aponte N° 96, Barrio Los Choferes, UV-006, Mzo-002 de Santa Cruz, encomendándose su cumplimiento a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de notificación a Goretty Marisol Farell Carrasco en su condición de tercero interesado como consta por la literal de fs. 61, por providencia de fs. 62 se ordenó su arrimo al expediente, con noticia de partes.

Por otra parte, cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada, como consta a fs. 87, fue devuelta con el memorial de fs. 88, ordenándose su arrimo al expediente, con noticia de partes.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 93 a 100, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la autoridad demandada, en virtud de la R.S. N° 10933, que cursa a fs. 91; en este sentido, teniéndose por contestada la demanda, se corrió traslado para la réplica.

El citado memorial, en síntesis señala:

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Sobre la indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera, efectuó una cita doctrinal acerca de la verdad material, correspondiente a Alberto Pacci Cárdenas, en su obra, El procedimiento contencioso tributario; como también sobre el mismo concepto, citó la S.C. N° 427/2010-R de 28 de junio; asimismo sobre este tópico, transcribió parte de la Sentencia N° 131/2013 de 17 de abril, pronunciada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

A continuación, efectuó una relación de todos los hechos concretos y verificables en su concepto, detallando la notificación a la contribuyente con la orden de control diferido AN-GRT-UFITR N° 034/14, el 20 de agosto de 2014; que en respuesta a lo anterior, el sujeto pasivo mediante nota de 4 de septiembre de 2014, presentó documentación consistente en: Giro bancario, condición de pago y documento único de salida, como también valores referenciales de Machinery zone.com que exponen valores más bajos que el que pagó, de mismo modo, que la agencia aduanera respondió a la diligencia parte i (20146211372), presentando valores referenciales de internet y documentos de respaldo para la internación legal.

Que el 21 de octubre de 2014, se notificó al sujeto pasivo con la vista de cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014, que establece una deuda de UFV 38.696,55 por concepto de IVA, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, además de la multa de UFV 500,- por contravención aduanera por llenado incorrecto de las casillas 73, 74 y 81.6 de la DAV.

Que el 17 de noviembre de 2014, Goretty Marisol Farell Carrasco, notificada con la vista de cargo, presentó nota en la que refiere la presentación de descargos ante la notificación con el acta de reconocimiento/informe de variación de valor N° 20146211372, manifestando que en ninguna parte de la Ley General de Aduanas ni de su reglamento, existe la figura de la reliquidación, por lo que el 17 de diciembre de 2014, se emitió la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014, que declaró firme la vista de cargo.

Que en ejercicio de sus facultades, la administración aduanera aprobó el procedimiento de control diferido; que se señaló en la resolución determinativa, la existencia de duda razonable sobre el valor declarado de acuerdo con el art. 49 de la Decisión N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), habiéndose evidenciado que se procedió a efectuar el descarte sucesivo de los métodos de valoración. Manifestando previamente que la operadora efectuó el pago de la diferencia, considerando como aceptación de un nuevo valor de sustitución.

Que en virtud del acta de diligencia de control diferido AN-GRT-UFITR 056/2014, se solicitó a la contribuyente la presentación de una complementación escrita y otras pruebas documentales que certifiquen el precio realmente pagado o por pagar; que las observaciones efectuadas durante el despacho, son las mismas que las identificadas en el proceso de control diferido y que se fundan en las mismas que fueron detectadas en el control durante el despacho.

Que se advierte que el origen del control diferido, emerge de la revisión de los reportes del aforo, habiéndose establecido un nuevo valor en aduana obtenido de la página Machinery zone.com, la que posteriormente no fue tomada en cuenta por no ajustarse a la realidad física de la mercancía, que se encontraba deteriorada.

Que de acuerdo con la relación precedente, se evidencia que los valores obtenidos por la administración aduanera fueron logrados de manera objetiva e imparcial, destacándose que la diferencia del importe fue reconocida y pagada por la operadora en aplicación del art. 259 del R. L.G.A., sin que se hubiera demostrado que el origen del control diferido corresponde a observaciones distintas que las consideradas durante el despacho.

Citó en relación con lo anterior, el Anexo 9 del acta de reconocimiento /informe de variación de valor, de la RA-PE 01-012-13 de 20 de agosto, que aprueba el procedimiento del régimen de importación al consumo, en la parte de resultados de la notificación del cuadro modelo, con lo que según sostiene, la autoridad general de impugnación tributaria, resolvió el recurso de acuerdo a derecho. preciso que la administración aduanera "...no probó que se configuró lo establecido en el art. N° 54-2 de la Resolución N° 846 (Reglamento Comunitario de la Decisión N° 571), o lo señalado en la parte de resultados de la notificación del anexo 9 referido al acta de reconocimiento/informe de variación del valor, sobre la DUI C-1372; para efectuar un control diferido en vista a que se realizó un control durante el despacho de la citada DUI, el cual estableció un nuevo valor de la mercancía que fue aceptado y pagado por el sujeto pasivo sin que la administración aduanera hubiese aportado nueva documentación que compruebe mala fe, dolo o que no se hubiese aplicado correctamente los métodos de valoración."

II.2.- En relación con la violación del principio de legalidad y seguridad jurídica acusados, señaló que es importante destacar respecto al control diferido, la normativa que señala: El art. 48 del D.S. N° 27310, los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, el art. 258 del R. L.G.A., en la

Resolución RA-PE N° 01-003-14 de 26 de febrero, que aprobó el procedimiento de control diferido, que éste se aplica en el marco de: a) la Decisión N° 778 de la CAN; b) la facultades establecidas para la Aduana Nacional, en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, citando a continuación una extensa porción de la fundamentación de la resolución impugnada.

Citó a continuación la S.C. N° 275/2010 de 7 de junio, sobre el principio de legalidad, aclarando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió revocar totalmente la resolución pronunciada en alzada y dejar sin efecto la deuda tributaria, como la sanción por omisión de pago de la DUI C-1372, establecida en la resolución determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014 de 17 de diciembre, de conformidad con la normativa citada y los fundamentos expresados.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada, citando a continuación la S.C. N° 498/2011-R de 25 de abril, sobre los elementos del debido proceso, aplicables en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

II.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Tarja de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Prosiguiendo el desarrollo del proceso, de fs. 107 a 113, cursa el memorial de contestación y que propugna el fallo de la AGIT, presentado por el tercero interesado, dando respuesta a la demanda; providenciado el mismo, se tuvo apersonada a Goretty Marisol Farell Carrasco, en la condición señalada, manifestando que no ha lugar a la consideración de la observación relativa a la perención de instancia y que en lo demás, se considerará en todo cuanto fuere y tuviere lugar en derecho.

III. De la contestación a la demanda (Tercero interesado).

A través de este memorial, luego de las observaciones previas a la perención de instancia, efectuó una extensa relación de hechos, de consideraciones acerca de la resolución pronunciada en alzada, lo mismo que de la resolución jerárquica, argumentando a continuación, lo que en síntesis se señala:

III.1.- Afirmó que al momento del despacho aduanero ya se observó el valor de la maquinaria, argumentando que el Sistema SIVA de la Aduana Nacional, arrojaba un valor mayor, el que fue aceptado y pagado; que sin embargo, en virtud de una fiscalización posterior, se pretende hacer pagar un monto mayor y bajo el mismo argumento, lo que se considera una doble sanción, no permitida por las leyes, bajo el aforismo non bis in idem.

III.2.- Alegó que los nuevos argumentos que se insertaron en la demanda contenciosa administrativa y que no fueron parte del proceso recursivo, se constituyen en un elemento incongruente que no debe ser considerado por este Supremo Tribunal de Justicia, citando al respecto la Sentencia N° 510/2013 de 26 de noviembre; adicionalmente, respecto de la aplicación del aforismo non bis in idem, citó la Sentencia N° 434/2015 de 7 de octubre, ambas emitidas por este Supremo Tribunal de Justicia.

III.3.- Como conclusión expresó: a.- Que al momento del despacho ya se reajustó el valor de la mercancía. b.- Que se pagó el reajuste al valor, para poder cumplir con la entrega de la maquinaria a sus clientes. c.- Que se pretende sancionar con el mismo argumento y con la misma justificación, el valor ya reajustado. d.- Que se pretende que el sujeto pasivo pruebe y justifique un valor que le fue impuesto por un funcionario aduanero. e.- Que no existe deuda, ya que la misma se extinguió al haberse cancelado el reajuste por la observación del valor.

III.4.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, presentado el memorial de réplica de fs. 118 a 121 vta., fue providenciado el mismo a fs. 122, determinándose que no ha lugar a su consideración, por extemporáneo y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales

con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

IV.1.- Mediante nota 0680/14 de 25 de junio (fs. 21, Anexo 1), la agencia despachante de aduana (ADA) "Virgen del Milagro SRL.", remitió al Jefe de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, la Declaración Única de Importación (DUI) C-1372, seleccionada para control diferido, según nota AN-GRT-UFITR 110/2014 (fs. 18, Anexo 1), relativa a la Orden de Control Diferido AN-GRT-UFITR N° 034/2014 (fs. 1, Anexo 1).

IV.2.- La Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia, emitió la Diligencia Parte I (20146211372) que cursa a fs. 45 del Anexo 1, observando la DUI C-1372, en base a lo dispuesto por el art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), en cuanto a: Precios ostensiblemente bajos, inexactitud en el llenado de las casillas de la declaración andina del valor y valores declarados para una mercancía importada al territorio aduanero comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen, respecto de la cual la ADA "Virgen de Lourdes SRL.", presentó descargos como consta por la literal de fs. 46 del Anexo 1.

Emitida la Parte II de la Diligencia (20146211372), se hizo conocer a la Agencia Despachante de Aduana, que se rechaza el valor declarado por el importador, determinándose un valor de sustitución en el correspondiente Acta de Reconocimiento/Informe de variación de valor, debido a que los soportes de gastos inherentes a transporte, correspondencia y otros datos comerciales, factura de transporte n° 6780, guía de despacho 170 y páginas de precios extraídas de internet, no son satisfactorios para desestimar la duda razonable indicada en la Parte I de la Diligencia.

IV.3.- Cursa de fijas 130 a 141, la Vista de Cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014 de 19 de septiembre, atribuyéndose la omisión de pago en base a los arts. 160.3 y 165, ambos de la L. N° 2492, a Goretty Marisol Farell Carrasco, por la tramitación de la DUI C-1372, por haberse declarado precios ostensiblemente bajos por la mercancía consignada, estableciéndose un tributo omitido de UFV 38.696,55 que incluye tributo omitido, intereses y multa del 100%.

Por otra parte, la contravención aduanera por llenado incorrecto en las casillas 73, 74 y 81.6 de la declaración andina del valor (DAV) 149570, que señala "sin referencia", "sin referencia" y " ", debe decir, "320D", "excavador" y "desplazamiento sobre orugas", conducta que se encuentra tipificada como contravención aduanera en la RD 01-017-09 que aprobó la actualización y modificación del Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones, para el régimen aduanero de importación y admisión temporal, sancionada con la suma de UFV 500,-

IV.4.- Emitida la resolución determinativa AN-GRT-UFITR N° 2016/2014 de 17 de diciembre (fs. 4 a 13, Antecedentes Administrativos), notificada personalmente el 5 de febrero de 2015, se declaró firme la Vista de Cargo respecto de la omisión de pago y extinguida la multa por descripción incorrecta de la mercancía en las casillas 73, 74 y 81.6 de la declaración andina del valor, por el pago de la totalidad de la misma de acuerdo con el recibo R-19988 de 17 de noviembre de 2014.

IV.5.- Interpuesto recurso de alzada por Goretty Marisol Farell Carrasco, de acuerdo con el memorial de fs. 18 a 22 vta., de antecedentes administrativos, el mismo fue resuelto a través de la resolución ARIT/CBA/RA 0483/2015 de 1 de junio (fs. 62 a 69, antecedentes administrativos), disponiendo confirmar la resolución determinativa impugnada.

IV.6.- En virtud de lo anterior, Goretty Marisol Farell Carrasco, dedujo recurso jerárquico a través del memorial de fs. 96 a 100 de Antecedentes Administrativos, contra la resolución pronunciada en alzada, habiéndose resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1544/2015 de 28 de agosto (fs. 119 a 129, Antecedentes Administrativos), decidiendo revocar totalmente la Resolución ARIT/CBA/RA 0483/2015 de 1 de junio; consiguientemente, dejó sin efecto la deuda tributaria y la sanción por omisión de pago de la DUI C-1372 de 23 de enero de 2014, establecida en la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 2016/2014 de 17 de diciembre.

V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, revocando totalmente la pronunciada en alzada, incurrió en indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera. 2) Si es evidente que se hubiera producido también, la violación del principio de legalidad y la seguridad jurídica.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto de la supuesta indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2015 ahora impugnada, en relación con lo cual citaron el punto xxi (debió decir xviii) de la Fundamentación técnica jurídica de la resolución impugnada, sosteniendo que es contradictoria, arbitraria y atentatoria del principio de verdad material, haciendo una distinción sobre el procedimiento para la determinación del valor durante el despacho aduanero, que se encuentra regulado por el art. 260 del D.S. N° 25870 y que tal como dispone la norma citada, durante el procedimiento de ajuste de valor efectuado para el despacho de la DUI 2014/621/C-1372, la ahora demandante no fue sujeto de sanción; pero que habiéndose identificado que el valor

referencial utilizado al momento del despacho no se aplicaba en forma íntegra o correcta a las características de la mercancía declarada sobre la base de nuevos elementos, contenidos en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014 de 3 de junio, dio inicio al proceso de control diferido, cabe desarrollar el siguiente análisis:

El numeral xviii de la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada indica: "Por todo lo expuesto, se establece que en el proceso de control diferido, la administración aduanera no probó que se configuró lo establecido en el art. 54, num. 2 de la Resolución N° 846 (Reglamento Comunitario de la Decisión N° 571), o lo señalado en la parte de resultados de la notificación del anexo 9 referido al acta de reconocimiento/informe de variación del valor, sobre la DUI C-1372; para efectuar un control diferido en vista a que se realizó un control durante el despacho de la citada DUI, el cual estableció un nuevo valor de la mercancía que fue aceptado y pagado por el sujeto pasivo sin que la administración aduanera hubiese aportado nueva documentación que compruebe mala fe, dolo o no se hubiese aplicado correctamente los Métodos de Valoración; en consecuencia, corresponde a esta instancia jerárquica, revocar totalmente la resolución del recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0483/2015, de 1 de junio de 2015; consecuentemente, dejar sin efecto legal la deuda tributaria y la sanción por omisión de pago de la DUI C-1372, de 23 de enero de 2014 establecida en la resolución determinativa N° AN-GRT-UFITR N° 0216/14, de 17 de diciembre de 2014."

La Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014 (fs. 197 a 206, Anexo 1), señala en el primer párrafo de su segundo considerando, en referencia al despacho de la DUI C-1372, refiere: "...se observa que cuenta con Diligencia Parte I (20146211372), el mismo que establece duda razonable sobre el valor declarado basado en los factores de riesgo contenido en el art. 49 de la Resolución N° 846 de la CAN, señalando: Precios ostensiblemente bajos, inexactitud en el llenados de las casillas de la declaración andina del valor y valores declarados para una mercancía importada al territorio aduanero comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen."

A continuación, señala que la operadora procedió al pago de la diferencia de los tributos aduaneros, de acuerdo con lo que determina el artículo 259 del D.S. N° 25870, de Bs. 10.842,- el 3 de febrero de 2014, con recibo N° R-2312, por lo que fue autorizado el levante de la mercancía, lo que implicó la aceptación de un nuevo valor de sustitución, de conformidad con el acta de reconocimiento/informe de variación de valor (20146211372).

En virtud de lo señalado, es clara la disposición del art. 259 del D.S. N° 25870, cuyo texto indica: "Cuando la Aduana Nacional disponga de una base de datos de precios de referencia, el informe de variación de valor podrá dar lugar a la suspensión del levante de las mercancías. En este caso sólo procederá el levante de las mercancías cuando el importador pague o constituya una garantía por la diferencia de los tributos aduaneros de acuerdo al valor determinado en el informe de variación de valor respaldado en la citada base de datos, sin multa ni sanción alguna." (Las negrillas son añadidas).

En el caso de autos, en virtud del contenido del acta de reconocimiento/informe de variación de valor (20146211372) que cursa de fs. 64 a 66 del anexo I, la contribuyente efectuó el pago de la suma de Bs 10.842,- como diferencia de tributos aduaneros, por lo que en la parte final de documento señalado, se indica: "Dado que se ha verificado la cancelación de los tributos re liquidados y la multa (si corresponde), se instruye la continuación del despacho aduanero de la declaración única de importación N° 2014/621/C-1372, en aplicación del artículo 108 del R. L.G.A."

Por otra parte, es evidente que el acta de diligencia control diferido AN-GRT-UFITR 056/2014 (fs. 146 a 147, Anexo I), señala las mismas observaciones que fueron advertidas en la diligencia parte I (20146211372), cursante a fs. 68 del Anexo I, es decir, precios ostensiblemente bajos, inexactitud en el llenado de las casillas de la declaración andina del valor y valores declarados para una mercancía importada al territorio aduanero comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen. Es decir, que no se presentaron observaciones distintas, pero además se admitió el pago de la diferencia de los tributos aduaneros, como consta de fs. 64 a 66 y 69 del anexo I.

Es importante asimismo la consideración de la cita efectuada por la autoridad jerárquica en relación con lo dispuesto por el procedimiento del régimen de importación al consumo, en sentido que: "En caso de que el sujeto pasivo preste su aceptación a los resultados del examen documental y/o reconocimiento físico, la administración de aduana le comunica que el contenido del acta se convierte en definitivo tanto para el sujeto pasivo como para la Aduana Nacional; salvo que posteriormente se presentaran o detectaran documentos de prueba que complementen o contradigan lo declarado, o se demuestre mala fe o dolo por parte del importador o del declarante, en cuyo caso el contenido de la presente acta pierde la calidad de definitivo y formará parte de prueba dentro del proceso. En el caso expreso de variación del valor, el valor determinado dentro del examen documental y/o reconocimiento físico de importación podrá ser ajustado en forma posterior en casos de verificarse que no ha existido una correcta aplicación de los Métodos de Variación que correspondieran." (Las negrillas son añadidas).

En cuanto a la cita y referencia de lo señalado en la pág. 13 de la resolución pronunciada en recurso de alzada, ARIT-CBA/RA 0483/2015, en relación con la diferencia entre la orden de control diferido y el acta de reconocimiento/informe de variación de valor, ello ya fue de conocimiento y resuelto por la autoridad jerárquica al emitir la resolución AGIT-RJ 1544/2015, impugnada a su vez, a través del proceso contencioso administrativo en análisis.

En relación con la cita en la página 12 de la resolución impugnada, sobre la Resolución Administrativa RA-PE N° 01/012/13, que aprobó el procedimiento del régimen de importación para variación de valor, en concordancia con el art. 49 del D.S. N° 27310, que permite que sobre la base de los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, se ejerza la facultad de control en forma posterior al despacho aduanero, para evaluar entre otros aspectos, los relativos al valor de la mercancía, por lo que de acuerdo con lo señalado en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014, el precio de referencia ascendería a la suma de \$us. 154.039,- razón por la que la resolución determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014, establece la multa por omisión de pago por un total de UFV 38.696,55 se deben tener presentes los siguientes aspectos:

No existe duda y no es objeto del proceso el determinar las facultades de fiscalización y control de la administración, que se encuentran expresadas en las normas cuya cita efectuaron los demandantes, a partir de los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, el art. 49 del D.R. a la misma, N° 27310 y la Resolución Administrativa RA-PE N° 01/012/13.

Lo que fue determinado por la autoridad jerárquica y es correcto, criterio con el que comparte esta Sala del Supremo Tribunal de Justicia, es que como ya fuera señalado, efectuado el control en despacho regular, se efectuaron observaciones que fueron superadas por el sujeto pasivo con el pago de la diferencia del tributo omitido; posteriormente, efectuado el control diferido, las observaciones fueron las mismas que las que correspondieron al control regular, por lo que en los hechos, supondría la aplicación de una doble sanción por un mismo hecho, atentando con ello al derecho a la defensa y al debido proceso, por lo que no se encuentra que sea evidente lo acusado por los demandantes.

Sobre el hecho que supuestamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), invirtió lo dispuesto por el art. 76 de la L. N° 2492, porque en el presente caso el sujeto pasivo en ningún momento demostró que el valor declarado es realmente el valor pagado o por pagar para la mercancía objeto de importación, tal como dispone el art. 252 del D.S. N° 25870; que sin embargo, la administración aduanera efectuó el procedimiento de determinación respetando el debido proceso, ello no es evidente, porque el sujeto pasivo presentó los descargos y la información que le fue requerida por la administración (fs. 108, Anexo I). Pero además, debe tenerse presente que cuando se trata de sancionar, por principio y mandato constitucional, se presume la inocencia del administrado, quien no está obligado a demostrar su inocencia, correspondiendo en este caso a la administración, demostrar la culpabilidad.

En cuanto a la pretendida aplicación de legislación argentina, expresada en la memoria de las segundas jornadas bolivianas de derecho tributario, no corresponde a este Supremo Tribunal de Justicia pronunciarse al respecto.

En referencia a que fuera falso lo sostenido por la AGIT en el punto xviii de la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada cuando señala que "...la administración aduanera no ha aportado nueva documentación o nuevos elementos de cargo...", cuando la propia vista de cargo, en el punto 4 de antecedentes, señala el precio correcto que debe aplicarse a la mercancía declarada en la DUI C-1372, por lo que la AGIT generó una resolución discordante con la realidad objetiva y fuera del marco legal, afirmando que conforme al principio de verdad material, el sujeto pasivo omitió parcialmente el pago de los tributos para la nacionalización de la mercancía objeto de la DUI C-1372, corresponde precisar lo siguiente:

Como ya fue expresado precedentemente, las observaciones efectuadas en el control diferido, no aportaron nada nuevo al control que se efectuó en control regular y que por la omisión parcial en el pago de los tributos de nacionalización de la DUI C-1372, el sujeto pasivo efectuó su pago, razón por la cual, la Aduana Nacional autorizó el levante, sin que posteriormente se hubiera demostrado mala fe o dolo por parte del importador, por lo que no se encuentra que sea evidente que la resolución impugnada se encuentre fuera de la realidad objetiva y del marco legal.

Precisamente en el ámbito de aplicación del principio de verdad material, contenido en el párrafo I de la C.P.E. y en el inciso d del artículo de la Ley de Procedimiento Administrativo, la realidad objetiva muestra que efectuado el control regular, se determinó que el pago de tributos aduaneros fue menor que el que correspondía a la mercancía amparada por la DUI C-1372, en virtud de lo cual el sujeto pasivo efectuó el pago de esa diferencia, mostrando su conformidad la administración aduanera con la emisión del acta de reconocimiento/informe de variación de valor (20146211372) que cursa de fs. 64 a 66 del Anexo I, en relación con el pago efectuado por la contribuyente de la suma de Bs 10.842.-, como diferencia de tributos aduaneros (fs. 69, Anexo I), a lo que se suma la autorización de levante de la mercancía.

En consideración a lo señalado, cabe mencionar que la vista de cargo que data de 14 de septiembre de 2014 (fs. 130 a 141, Anexo I), hace referencia al Informe AN-GRT-VAL N° 006/14 de 3 de junio de 2014 (fs. 13 a 14, Anexo I), pero hace abstracción del Informe AN-GRT-YACTF N° 1128/14 de 25 de junio de 2014 (fs. 58-59, Anexo I), es decir que es de data posterior, en el que se señala:

"El 31/01/2014 el valorador regional remitió por correo electrónico el valor referencial de USD 154.039,- el mismo que no se ajustaba a la realidad física de la maquinaria según el reconocimiento físico, motivo por el cual se tomó el valor referencial de la página Machinery zone, de 120.199,- USD, tomando en cuenta las características de la maquinaria y las horas de uso (...) La maquinaria no se ajustaba a la realidad física de la mercancía encontrándose deteriorada y con rotura en la pala de la excavadora, tal y como se puede evidenciar en las fotografías. Los valores encontrados tanto en SIVA –Reportes, WEB Report y otras páginas referenciales fueron por debajo de lo declarado por el importador."

VI.2.- Respecto de la supuesta violación del principio de legalidad y la seguridad jurídica, sobre la base del contenido del art. 410 de la C.P.E., tomando en cuenta que el principio de legalidad es la aplicación objetiva de la ley, evitando así una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma, como sucedió al pretender motivar la ilegal Resolución AGIT-RJ 1544/2015, ahora impugnada, este Supremo Tribunal de Justicia no encuentra que sea evidente la acusación expresada por los demandantes, en cuanto la resolución impugnada se encuentra motivada y fundamentada en hechos y en derecho, expresando su conclusión en el numeral xviii de la fundamentación técnico jurídica, siendo evidente que la administración aduanera pretendió la aplicación de una doble sanción sobre la base de los mismos hechos; es decir, sancionar al sujeto pasivo por las observaciones efectuadas en el control regular y volver a sancionar por esos mismos hechos, en control diferido, sin aportar elementos nuevos que justifiquen tal medida.

Finalmente, no se encuentra que sea evidente que en la interpretación de la norma, la autoridad demandada hubiera pretendido la creación de una norma distinta de la interpretada, como sostuvieron los demandantes, más aun si se limitaron a verter la expresión, sin cumplir con la carga procesal de fundamentar su acusación, explicando cómo, por qué, y de qué manera se produjo tal interpretación, además de proponer la que consideran correcta, por lo que este Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse al respecto.

VI.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1544/2015 de 28 de agosto, revocando totalmente la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral V. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2015 de 28 de agosto, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 28 vta., interpuesta por Paul Roberto Castellanos Zenteno y Jorge Luis Querejazu Paz, en su condición de Gerente Regional y Abogado Apoderado Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), respectivamente, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1544/2015 de 28 de agosto, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



74

**Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa y su ampliación de fs. 168 a 172 y 176 a 180, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto (fs. 136 a 162) y el Auto Motivado AGIT-RJ 0094/2015 de 27 de agosto (fs. 164-165 y vta.), el memorial de contestación de fs. 324 a 330, sin réplica ni dúplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Bernardo Gumucio Bascopé, en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0627-15 de 4 de septiembre (fs. 167), se apersonó por memorial de fs. 168 a 172, manifestando que al amparo de los arts. 70 de la L. N° 2341, 2 de la L. N° 3092, 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., (CPC-1975), aplicables en materia tributaria por los arts. 74-2 de la L. N° 2492 y 10 de la L. N° 212, así como de la S.C. N° 0090/2006-R de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto.

1.- Manifestó que la resolución impugnada, afectó los intereses de la administración tributaria (at), debido a que el fallo emitido resolvió anular la resolución de alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014 de 18 de agosto, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00457, inclusive, a objeto que la AT haga conocer al sujeto pasivo la respuesta a la consulta efectuada por el operador de telecomunicaciones en cuestión y luego pueda ejercer sus facultades de fiscalización conforme a ley, causando esta resolución agravios al ser totalmente atentatoria a los intereses del Estado.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló que la AGIT, vulneró la garantía del debido proceso en su elemento de congruencia al emitir una resolución ultra petita, puesto que difiere sobre lo ordenando por el tribunal de garantías en la Resolución N° 029/2015, misma que dispuso: "(...) que la autoridad general de impugnación tributaria ordene a la administración tributaria la notificación de COTAS Ltda. con la R.A. N° 04-0018-07 que

revoca la respuesta a la consulta (...)” (Sic.), aspecto que la AT cumplió oportunamente, y que fue reconocido a lo largo de la resolución impugnada, sin embargo la autoridad demandada anuló los actos administrativos hasta la orden de fiscalización N° 0012OFE00457, bajo el entendido que el presente proceso se encuentra viciado de nulidad respecto a los principios de igualdad y debido proceso que le asisten al contribuyente COTAS Ltda., puesto que el mismo no habría sido notificado con la respuesta a la consulta efectuada por BOLIVIA TEL S.A., es decir con la Resolución Administrativa (RA) N° 13-0016-06 de 23 de octubre, evidenciándose que la AGIT se apartó de los preceptos legales, toda vez que la Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, constituida en tribunal de garantías dentro la acción de amparo interpuesta por COTAS Ltda., ordenó simplemente que en resguardo al principio de igualdad y al debido proceso, se notifique con la R.A. N° 04-0018-07, no existiendo pronunciamiento alguno respecto a la notificación con la respuesta a dicha consulta, mucho menos manifestó que COTAS Ltda., se haya encontrado en algún momento en indefensión por falta de notificación de la respuesta a la consulta.

Manifiesto que la resolución jerárquica, es ultra petita respecto a la congruencia entre lo resuelto y lo peticionado, siendo que sin lógica se resolvió una pretensión que no formaba parte del petitorio del contribuyente, señalando una supuesta indefensión y desigualdad de partes por la falta de notificación de la respuesta a la consulta R.A. N° 13-0016-06, que no coincide con lo manifestado por COTAS Ltda., a lo largo de sus actuaciones, siendo prueba de ello que en el recurso de alzada, como punto controvertido se reclamó la interpretación errónea del IVA e IT respecto a los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes.

Refirió que en el punto I.1.1 de la resolución impugnada, se evidencia que el contribuyente tenía conocimiento pleno de la R.A. N° 13-0016-06 (respuesta a la consulta de BOLIVIA TEL S.A.), y a la RA N° 13-0002-07 (respuesta a la consulta realizada por Entel S.A.), puesto que ambas resoluciones fueron presentadas por Cotas Ltda. como prueba para demostrar la posición institucional de la AT respecto a los ingresos por interconexión internacional, resultando ilógico que la autoridad demandada anule obrados, puesto que también el inciso xx del punto I.1.1, demuestra de forma fehaciente que el contribuyente no solo conocía el efecto de las resoluciones que dieron respuesta a las consultas realizadas tanto por Entel como por BOLIVIA TEL, sino que lo dispuesto en dichas resoluciones fue aplicado por el contribuyente, razón por lo cual el recurso del mismo se funda en el cese de la vigencia de dichas resoluciones, debido a que la resolución de revocatoria no fue puesta en conocimiento formal de Cotas Ltda., situación que fue subsanada y cumplida por la AT, demostrando la incongruencia en el fallo impugnado.

Indicó que de la lectura de la Resolución N° 029/2015, se constata que no existe orden alguna hacia la AT en cuanto a la notificación de la respuesta a la consulta respecto al contribuyente Cotas Ltda., ni respecto a ningún otro contribuyente, no existiendo tampoco dicha disposición en las SS.CC. Nos. 940/2014 y 1724/2010, siendo el fallo de la autoridad demandada incongruente.

Continuó señalando que la autoridad demandada vulneró la garantía del debido proceso en su elemento de aplicación objetiva de la Ley, puesto que en virtud al principio de legalidad, los arts. 1, 42 y 72 de la L. N° 843 establecen claramente los conceptos alcanzados por el IVA, IT e IUE, así como también aquellos conceptos exentos de estos impuestos, conforme los arts. 14 y 76 de la misma Ley citada, siendo la R.M. N° 642 la que resuelve que las prestaciones de servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes en Bolivia, realizadas por las empresas operadoras del sector de telecomunicaciones en el país, se encuentran alcanzadas por el IVA y el IT, en el marco de la L. N° 843 y sus reglamentos, al ser operaciones efectuadas en territorio boliviano, por lo que ninguna norma legal de menor o similar rango puede otorgar exenciones específicas por otros conceptos que no sean aquellos previstos por ley.

Citó los arts. 115 y 117 de la L. N° 2492 respecto a la legitimidad de la consulta y su efecto vinculante de la respuesta, expresando que conforme a la S.C. N° 1888/2011-R de 7 de noviembre, se coligen dos aspectos: 1) Una consulta no puede cumplir una función que sólo le está encomendada a la ley; y 2) La vinculatoriedad de una consulta, evidenciándose que la autoridad demandada vulneró el debido proceso en su vertiente de aplicación objetiva de la ley.

Agregó que, al evidenciarse que Cotas Ltda. se encuentra sujeta al pago del IVA e IT y que además no existen exenciones, ni convenios o tratados internacionales que modifiquen la obligatoriedad al pago de impuestos, considerando también que si bien es cierto que la figura jurídica de la consulta está regulada por los arts. 115 al 120 de la L. N° 2492, dicha respuesta otorgada mediante resolución administrativa, no puede efectuar disposiciones al margen de lo que establece la ley, por más vinculante que sea el resultado, como es la exención de determinados impuestos, no pudiendo ser de aplicación preferente en relación a una ley que es la competente para regular este aspecto, debiendo aplicarse sólo lo señalado por ley conforme al punto 3 del parág. I del art. 6 de la L. N° 2492 y al parágrafo II del art. 410 de la C.P.E.

Señaló que se evidencia que la autoridad demandada, obvió el art. 117 de la L. N° 2492, puesto que se constató que la consulta tributaria de Entel (RA N° 13-0016-06 de 23 de octubre) dejó de tener efecto al momento de la notificación de la RA N° 04-0018-17 que revoca la respuesta a la consulta, conforme se ordenó en la Resolución N° 029/2015, siendo lo emitido por la AGIT por demás incongruente al disponer que se anulen obrados hasta la notificación con la consulta tributaria de Entel, cuando se notificó a COTAS Ltda., con la RA N° 04-0018-07.

Acusó vulneración al debido proceso en su elemento de aplicación objetiva de la ley al ordenar nulidades que no están previstas por ley, puesto que no es posible declarar una nulidad de obrados sin razón alguna, sino cuando se haya puesto en riesgo la defensa de la otra parte, debiendo considerar que la nulidad es un instrumento de última ratio, que solo debe aplicarse cuando aparezca una infracción insubsanable de algún elemento esencial de un acto procesal, o cuando se vulnera el debido proceso, situación que no sucedió en el presente caso, toda vez que, se evidenció que COTAS Ltda., tenía pleno conocimiento de la RA N° 13-0016-06 de respuesta de consulta tributaria realizada por BOLIVIA TEL.

I.2.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda contenciosa administrativa y que se revoque la resolución jerárquica AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto, manteniendo firme y subsistente la resolución determinativa (RD) N° 17-00202-13 de 17 de junio en su totalidad.

II. De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa y su ampliación en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Cotas Ltda., en su condición de tercero interesado, a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 307 a 319 vía fax, y 324 a 330 el original, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 322) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, y que responde a la demanda desvirtuando los argumentos esgrimidos de la siguiente manera:

II.1.- Señaló que la instancia jerárquica debe y tiene que obedecer lo ordenado no sólo por el Tribunal Supremo de Justicia, sino también lo ordenado por el Tribunal de Garantías, conforme los arts. 128 y 129-V de la C.P.E., por lo que se emitió la resolución jerárquica en tanto y en cuanto fue ordenado por el tribunal de garantías mediante la Resolución N° 029/2015, respecto a la consulta tributaria, sus efectos y alcance.

Manifestó que la S.C. N° 1724/2010-R de 25 de octubre, dejó sentado: 1) La consulta tributaria tiene influencia en los demás casos de empresas de comunicaciones que presentan similares, sino idénticas condiciones en sus actividades; 2) Los efectos de la consulta persisten mientras no cambien los criterios de la AT sobre el objeto de la consulta; 3) La consulta debe ser reformulada expresamente, justificando los nuevos lineamientos asumidos. Continuó señalando que la S.C. N° 0940/2014 de 23 de mayo, dejó establecido: 1) La AT no puede desconocer el hecho de que la resolución que resuelve la consulta puede llegar a tener aplicación a casos análogos; 2) Resulta obligatorio que la AT mantenga en todos los casos análogos la aplicación del criterio desarrollado, sin embargo resulta legítimo que la AT cambie sus criterios jurídicos; y 3) La AT no debe escatimar esfuerzos en encontrar mecanismos de difusión de la consulta y del cambio de criterio al respecto, a efectos de lograr hacer conocer a todos los potenciales sujetos pasivos de hechos generadores que podrían alcanzarles.

Señaló que el Tribunal Constitucional Plurinacional y el tribunal de garantías, establecieron que la AT debió hacer conocer a todos los potenciales sujetos pasivos que un hecho generador podría alcanzarles como resultado del establecimiento de un criterio tributario mediante el instituto jurídico de la consulta, y que debería obrar de la misma forma, en caso de que cambiara dicho criterio, de lo que se concluye que un tratamiento garantista consistiría en que tanto la respuesta a la consulta efectuada ante la AT, como la revocatoria de la misma, debe hacerse conocer a los sujetos pasivos potenciales del hecho generador que podría alcanzarles, puesto que bajo este razonamiento y de la revisión de obrados, en el presente caso se advierte que la AT notificó a Cotas Ltda., con la resolución administrativa que dispone la revocatoria de la consulta, empero no se verifica que se le haya notificado con la resolución administrativa de respuesta a la consulta, situación que afecta al sujeto pasivo al no adoptarse una postura principista respecto a los principios de igualdad y debido proceso que fueron tutelados por el Tribunal de Garantías, existiendo un vicio de nulidad.

Finalmente refirió que respecto a que la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, se pronuncia sobre elementos no expresados por las partes vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa, ya que se concedió a una de las partes aquello que no fue solicitado en el proceso, cabe manifestar que en ejercicio de su facultad potestativa la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT), como instancia de primer grado, se encuentra investida para fundamentar sus decisiones con motivación y razonamiento propio, gozando de autonomía y competencia funcional objetiva, no resultando evidente la denuncia formulada.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la AT, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto, emitida en cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal de Garantías a través de la Resolución N° 029/2015 y confirmada por la S.C. N° 0258/2016-S3.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la AT, presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 362 a 365, el cual no fue considerado al haber sido presentado extemporáneamente, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 366, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Se tiene también que COTAS Ltda., presentó el memorial de contestación a la demanda en calidad de tercero interesado que cursa de fs. 291 a 301 y vta.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del C.P.C.,-1975, establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 26 de diciembre de 2012, la AT notificó por cédula a Alfredo Montero Céspedes representante legal de Cotas Ltda., con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00457 de 20 de diciembre de 2012 (fs. 2 del cuerpo I de los Anexos), con alcance en la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA – débito fiscal e IT, relacionados con el servicio de interconexión internacional por llamadas entrantes por la gestión 2008, requiriendo mediante F-4003, N° 00117184 (fs. 3 del cuerpo I de los Anexos), documentación para el inicio de la fiscalización.

III.2.- Que el 10 de enero de 2013, Cotas Ltda. mediante Nota GEF-044/2013 de 10 de enero (fs. 31 del cuerpo I de los Anexos), solicitó se amplíe el plazo de presentación de documentación requerida, la misma que fue respondida por la AT mediante Proveído N° 24-00094-13 ampliando el plazo de presentación hasta el 23 de enero de 2013 (fs. 37 del cuerpo I de los Anexos). Luego el 23 de enero de 2013, la AT elaboró el acta de recepción de documentación (fs. 47 del cuerpo I de los Anexos) que señala la presentación de las declaraciones juradas Form. 200 y 400, Libros de Ventas físico y magnético, extractos bancarios, comprobantes de ingresos tráfico entrantes, estados financieros y mayores de tráfico entrante, todos de la gestión 2008.

III.3.- Que el 30 de enero de 2013, la AT notificó por cédula a Alfredo Montero Céspedes representante legal de COTAS Ltda., con el requerimiento F-4003 N° 00117201 (fs. 38 del cuerpo I de los anexos), solicitando las notas fiscales de respaldo al débito fiscal emitidas por interconexión internacional de llamadas entrantes y el Cuadro detalle por Operador y por mes de los ingresos por interconexión internacional de llamadas entrantes.

III.4.- Que el 4 de febrero de 2013 Cotas Ltda., conforme a nota GEF-094/2013 y Acta de recepción de documentación (fs. 44 a 46 y 48 del cuerpo I de los anexos), presentó cuadro detalle por operador y por mes de las operaciones de interconexión internacional, y cuadro detalle de conciliación de importes entre tráfico internacional entrante y saliente.

III.5.- Que el 3 de abril de 2013, la AT labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 56678, 56679 y 56680 que establecen una multa de 4.500 UFV, 4.500 UFV y 3.000 UFV respectivamente, por incumplimiento al deber formal del registro en el libro de compras y ventas IVA; así como las actas Nos. 56681 y 56682, por 400 UFV y 3.000 UFV por la presentación de Declaración Jurada rectificativa que incrementa el impuesto del periodo de diciembre de 2008, y por la falta de entrega de toda la información y documentación requerida por la AT (fs. 50 a 54 del cuerpo I de los Anexos).

III.6. Que el 12 de abril, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/INF/0472/2013 (fs. 2000 a 2007 del cuerpo XI de los anexos), el cual determinó ingresos por Interconexión internacional de llamadas entrantes que no fueron facturados, estableciendo una deuda tributaria de 21.152.459,18 UFV., posteriormente el 25 de abril de 2013, la AT notificó al representante legal de COTAS Ltda. con la vista de cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00038/2013 de 12 de abril (fs. 2008 a 2016 del cuerpo XI de los anexos), la cual sobre base cierta estableció ingresos por la interconexión internacional por llamadas entrantes que no fueron facturados por la gestión 2008, liquidando una deuda tributaria de 21.152.459,18 UFV, importe que incluye el tributo omitido y sus accesorios de Ley, más sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

III.7. Que el 23 de mayo de 2013, COTAS Ltda., presentó memorial de descargos (fs. 2057 a 2096 y vta. del cuerpo XI de los Anexos) señalando errónea aplicación del método de determinación sobre los reparos provenientes de los ingresos por el servicio de interconexión por llamadas entrantes, solicitando que se deje sin efecto legal la vista de cargo y la orden de fiscalización, adjuntado para tal efecto documentación en original y fotocopias.

III.8. Que el 17 de junio de 2013, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/INF/0032/2013 (fs. 2393 a 2419 del cuerpo XIII de los Anexos), el cual desestimando los argumentos y descargos presentados por el contribuyente, ratificó la deuda tributaria en aplicación a los arts. 1, 3, 4, 7, 10, 12, 13, 15, 72 y 75 de la L. N° 843, 7 del D.S. N° 21530, 7 del D.S. N° 27310, 17 y 70 de la L. N° 2492, 7 del D.S. N° 21532 y la R.M. N° 642 de 20 de diciembre de 2007.

III.9. Que el 26 de junio de 2013, la AT notificó de forma personal al representante legal de COTAS Ltda., con la R.D. N° 17-00202-13 de 17 de junio (fs. 2422 a 2449 del cuerpo XIII de los Anexos), la cual determinó las obligaciones impositivas del contribuyente en 20.791.813 UFV, importe que incluye el tributo omitido, los intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

III.10. Que el 15 de julio de 2013, Cotas Ltda., interpuso recurso de alzada (fs. 53 a 95 y vta. del 1er cuerpo de los antecedentes administrativos), que fue resuelto a través de la Resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013 de 2 de diciembre (476 a 497 y vta. del 3° cuerpo de los antecedentes administrativos), la cual confirmó la R.D. N° 17-00202-13.

III.11. Que el 20 de diciembre de 2013, Cotas Ltda. presentó recurso jerárquico en contra de la resolución de alzada (fs. 525 a 548 del 3er cuerpo de los antecedentes administrativos), que fue resuelto el 5 de mayo de 2014 por la AGIT, a través de la resolución jerárquica AGIT-RJ 0695/2014 (fs. 616 a 629 y vta., del 4° cuerpo de los antecedentes administrativos), la cual anuló la resolución de recurso de alzada ARIT-

SCZ/RA 0841/2013, a fin de que la ARIT Santa Cruz, emita pronunciamiento sobre todos los aspectos impugnados por el sujeto pasivo, así como sobre la prueba de reciente obtención presentada por el contribuyente de conformidad con el art. 211-I de la L. N° 2492.

III.12. Que el 20 de agosto de 2014, la ARIT Santa Cruz, notificó a Cotas Ltda., y a la AT con la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014 de 18 de agosto (fs. 759 a 786 del 4° cuerpo de los antecedentes administrativos), la cual confirmó la R.D. N° 17-00202-13 de 17 de junio.

III.13. Que el 5 de septiembre de 2014, Cotas Ltda., interpuso Recurso Jerárquico en contra de la última resolución de alzada (fs. 838 a 894 del 5° cuerpo de los antecedentes administrativos). Posteriormente la AGIT emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre (fs. 1172 a 1210 del 6° cuerpo de los antecedentes administrativos), que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-00202-13 de 17 de junio.

III.14. Que el 27 de abril de 2015, la Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz emitió la Resolución N° 029/2015 de 24 de abril (fs. 1249 a 1267 y vta. del 7° cuerpo de los antecedentes administrativos), dentro del recurso de acción de amparo constitucional interpuesto por Cotas Ltda., contra la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1699/2014, que concedió la acción de amparo, disponiendo dejar sin efecto la citada resolución jerárquica, además de disponer que la AGIT, ordene a la AT la notificación a COTAS Ltda., con la R.A. N° 04-0018-07, que revoca la respuesta a la consulta para que posteriormente emita nueva resolución, respetando los fundamentos y lineamientos de las SS.CC. Nos. 940/2014 y 1724/2010, otorgando un trato igual al concedido a Axs y Entel, así también que notifique los Autos de 23 y 29 de abril de 2014, que establecen no ha lugar a la reconducción del proceso solicitado, no ha lugar a la aclaración, complementación y enmienda impetrada, y ha lugar a la enmienda de datos de forma a la Resolución N° 029/2015.

III.15. En virtud a la mencionada Resolución 029/2015, la AGIT emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto (fs. 1362 a 1388 del 7° cuerpo de los antecedentes administrativos, y 136 a 162 del expediente), misma que anuló la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la orden de fiscalización N° 0012OFE00457 inclusive, a objeto que la AT haga conocer al contribuyente la respuesta a la consulta efectuada por el operador de telecomunicaciones en cuestión y luego pueda ejercer sus facultades de fiscalización conforme a ley.

III.16. Ante esta resolución de recurso jerárquico, mediante memorial de fs. 1398 a 1402 del 7° cuerpo de los antecedentes administrativos, Cotas Ltda., solicitó aclaración sobre los fundamentos emitidos, mereciendo el Auto Motivado AGIT-RJ 0093/2015 de 26 de agosto cursante de fs. 1403 a 1405 del 7° cuerpo de los antecedentes administrativos, que dispuso no ha lugar a la solicitud de aclaración de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto, disponiendo que dicha resolución quede firme y subsistente en todas sus partes.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, consiste en determinar si la autoridad demandada dispuso correctamente anular obrados hasta la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00457, para que la AT haga conocer y notifique a Cotas Ltda., que se dejó sin efecto la consulta tributaria presentada por Entel S.A., cesando el efecto vinculante del contenido de la R.A. N° 04-0018-07.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

Habiendo sido identificado el punto controvertido, es necesario indicar que el art. 129-V de la C.P.E., dispone: "La decisión final que conceda la acción de amparo constitucional será ejecutada inmediatamente y sin observación, en caso de resistencia se procederá de acuerdo con lo señalado en la acción de libertad, la autoridad judicial que no proceda conforme con lo dispuesto por este artículo, quedará sujeta a las sanciones previstas por la ley"; dispositivo legal que tiene estrecha concordancia con lo prevenido por el art. 203 de la norma constitucional que expresamente establece: "Las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno"; por su parte el art. 15-I de la L. N° 254, respecto al carácter obligatorio y vinculante de las sentencias constitucionales señala que: "Las sentencias, declaraciones y autos del Tribunal Constitucional Plurinacional son de cumplimiento obligatorio para las partes intervinientes en un proceso constitucional"; y finalmente el art. 8 de la L. N° 027, ratifica que: "Las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno".

De las normas citadas precedentemente, se concluye que las sentencias pronunciadas por el Tribunal Constitucional Plurinacional, al gozar de carácter vinculante, deben ser cumplidas obligatoriamente, de manera inmediata y sin observación alguna.

De la lectura de la demanda y de los antecedentes, se advierte que el Tribunal de Garantías a través de la Resolución N° 029/2015 de 24 de abril, dejó sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre, disponiendo que la AGIT ordene a la AT la notificación a Cotas Ltda., con la R.A. N° 04-0018-07 que revoca la respuesta a la consulta para que posteriormente emita nueva resolución respetando los fundamentos y lineamientos de las SS.CC. N° 940/2014 y 1725/2014, otorgando un trato igual al concedido a AXS y ENTEL S.A. Ahora bien, la citada resolución del Tribunal de Garantías, por imperio de los arts. 129.V y 203 de la C.P.E., 15 de la L. N° 254 y 8 de la L. N° 027, al ser vinculante debe ser cumplida de forma obligatoria e inmediata, en ese sentido, al haber la AGIT emitido la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto, en cumplimiento al Auto N° 029/2015 de 24 de abril emitido por el Tribunal de Garantías la resolución, que fue confirmado por la S.C.P. N° 0258/2016-S3 de 19 de febrero, disponiendo que se anulen obrados para que la AT haga conocer a Cotas Ltda. la respuesta a la consulta efectuada por el operador de telecomunicaciones, solo dio cumplimiento a lo dispuesto por el tribunal de garantías, siendo correcta la determinación, no pudiendo este Tribunal Supremo de Justicia ingresar a considerar

los reclamos de la demanda, toda vez que existe una resolución constitucional que no puede ser sujeta a modificación por parte de este tribunal.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, se concluye que corresponde confirmar el criterio que emitió la AGIT en su resolución de recurso jerárquico, toda vez que solo cumplió con lo establecido en la Resolución N° 029/2015 de 24 de abril, que fue confirmada por la S.C. N° 0258/2016-S3 de 19 de febrero, debiendo la AT notificar a Cotas Ltda., con la R.A. N° 04-0018-07 que revoca la respuesta a la consulta, para que posteriormente la entidad demandante haga uso de sus facultades de fiscalización conforme a ley.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 168 a 172 y ampliada a fs. 176 a 180, interpuesta por Bernardo Gumucio Bascope en representación legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1414/2015 de 3 de agosto.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



75

**Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 57 a 61 vta., interpuesta por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0050/2015 de 5 de enero, de fs. 16 a 34, la contestación a la demanda de fs. 76 a 82; los antecedentes del proceso, y

Que mediante Auto Interlocutorio N° 03/2015 de 5 de mayo, se determinó que de la revisión del expediente N° 072/2015, que cursa en esta sala, se evidencia que el representante legal de la Gerencia GRACO La Paz del SIN, el 1 de abril de 2015, presentó vía fax demanda contenciosa administrativa impugnando la resolución jerárquica AGIT-RJ 0050/2015 de 5 de enero; posteriormente, la misma gerencia, el 6 de abril de 2015, presenta la misma demanda contenciosa administrativa en original ante la Secretaria de Sala Plena de este Tribunal, el mismo que fue signado como Expediente N° 075/2015; por lo que al advertirse que la Gerencia GRACO La Paz presentó dos veces la misma demanda, se dispuso la acumulación del proceso contencioso administrativo Expediente N° 075/2015, al proceso contencioso administrativo del Expediente N° 072/2015, puesto que intervienen las mismas partes y se impugnan la misma resolución jerárquica.

I. Contenido de la demanda:

Juan Carlos Mendoza Lavadenz, en representación legal de la Gerencia GRACO La Paz del SIN, se apersonó interponiendo la presente demanda contenciosa administrativa refiriendo en síntesis:

Que la Gerencia a la que representa, notificó el 29 de enero de 2013, al contribuyente Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. ECLA.- con la orden de Fiscalización N° 0012OFE00347 de 27 de diciembre de 2012, haciéndole conocer que se dio inicio a la verificación de los impuestos sobre las utilidades de las empresas (IUE), por la gestión comprendida entre abril de 2008 a marzo de 2009, por lo que el contribuyente será sujeto de un procedimiento de determinación.

Posteriormente el 10 de enero de 2014, se notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 32-0201-2013, en el que se dio a conocer un reparo pendiente de pago de UFV 30.808.- equivalente a Bs 58.524.- por concepto del impuesto omitido del IUE gestión 2009 (periodos

fiscales abril de 2008 a marzo de 2009), mantenimiento de valor, intereses, sanción por la conducta calificada preliminarmente, omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

Consecuentemente el contribuyente, mediante memorial de 10 de febrero de 2014, presentó argumentos y documentación de descargo a los importes reparados en la vista de cargo; los mismos que después de haber sido valorados por la Administración Tributaria, se emitió la Resolución Determinativa N° 17-0138-2014, de 7 de abril, resolución que fue notificada al contribuyente el 11 de igual mes y año.

Contra la resolución determinativa señalada, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0668/2014 en la que resuelve revocar totalmente la resolución impugnada, dejando sin efecto el tributo omitido de UFV 11.698.-, por concepto del IUE, más intereses y la sanción de UFV 12.742.-, por omisión de pago, correspondiente a la gestión de abril de 2008 a marzo de 2009, así como la multa de UFV 400.- por incumplimiento de deberes formales establecida en el acta de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 80020.

Contra la resolución de alzada, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, interpuso recurso jerárquico, el que fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0050/2015 de 5 de enero (resolución ahora impugnada), que resuelve confirmar la resolución recurrida, revocando totalmente la R.D. N° 17-0138-2014, dejando sin efecto la deuda tributaria de UFV 30.414.-, equivalente a Bs 58.744.-, por los conceptos señalados ut supra.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La administración tributaria (AT) refirió que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) no realizó un análisis correcto del efecto neutro del ajuste por inflación y tenencia de bienes de las cuentas del estado de resultados, puesto que la AGIT manifestó que: "...no obstante la incorporación de los ajustes de las cuentas de ingresos y gastos, así como del ajuste por inflación y tenencia de bienes la base imponible del IUE no varía, es decir, es evidente que la reexpresión del estado de resultados tiene efecto neutro.", al respecto la AT aclaró que la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. ECLA, no efectuó el Ajuste por inflación y tenencia de bienes de las cuentas de resultados, es decir no actualizó ninguna de las cuentas de ingresos y gastos que componen dicho estado, contraviniendo de esta forma lo establecido en la norma de contabilidad 3 Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes revisada y modificada por el concejo técnico nacional de auditoría y contabilidad en septiembre de 2007.

Asimismo refiere que el objetivo de la Norma Contable N° 3 es lograr que los estados financieros estén expresados a moneda constante a fin de neutralizar las distorsiones que sobre ellos produce la inflación, como también establece el ajuste de los rubros no monetarios realizando la diferenciación de cuentas denominadas rubros monetarios y cuentas de rubros no monetarios; Por lo que el contribuyente debió re expresar las cuentas de resultados, hecho que no ocurrió en el presente caso.

Continuó refiriendo que respecto al efecto neutro de la reexpresión de las cuentas del Estado de Resultados citado por la AGIT; en condiciones normales, si el contribuyente habría efectuado dicha reexpresión al cierre del ejercicio contable, es decir de abril de 2008 a marzo de 2009, efectivamente el efecto sería neutro, sin embargo, al momento de ejecutar la fiscalización se constató que el contribuyente no cumplió con este aspecto, lo cual conlleva a la presentación Estados Financieros que incumplen normativa legal cuyos saldos no son los reales, ya que en ninguna de las cuentas que componen el estado de resultados reflejan la reexpresión de valores. Posteriormente la AT pasó a reflejar mediante Cuadro, los cálculos efectuados para la determinación de la base imponible.

I.2.2.- Por otra parte la AT refirió que, la AGIT manifestó que el hecho imputado al sujeto pasivo, de haber incurrido en un error aritmético, al calcular el mantenimiento de valor del saldo a favor del periodo anterior, reflejado en la casilla N° 635 de la declaración jurada IVA del periodo de mayo de 2008, no correspondiendo la imposición de la multa de UFV 400, afectando con ello el principio de tipicidad, por lo que la AT aplicó una sanción por infracción a deberes formales no establecida en norma específica.

De lo señalado la AT refirió que, del análisis al art. 78 de la L. N° 2492 y el sub num. 2.3 num. 2 del de la RND N° 10.0037.07, se tiene como deber formal del contribuyente la presentación de las Declaraciones Juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en normas específicas emitidas al efecto, es decir que la norma precitada no impone al contribuyente la obligación de registrar datos correctos e inequívocos, "por cuanto el error en el cual incurrió el contribuyente, no es motivo ni causal suficiente para aplicarse una multa por incumplimiento de deberes formales." textual, continua refiriendo que, "en ese sentido se establece que la administración tributaria sancionó incorrectamente al contribuyente por la presentación de su declaración jurada con un error aritmético". -textual-

Por otra parte señaló que, "al aplicar una multa al contribuyente, adecuando su conducta a una acción que no se encuentra tipificada por norma como contraventora, se incumplió el parág. II del art. 116 de la C.P.E." Asimismo manifiesta que, "se habría llegado a infringir lo dispuesto en los arts. 71, 72 y 73 de la L. N° 2341 y el art. 6 de la L. N° 2492 que reconoce el principio de legalidad" textual.

Finalmente refiere que en consideración a lo expuesto la AGIT a tiempo de emitir la resolución impugnada vulneró la normativa en relación a la aplicación de las Normas Contables N° 3 y 6.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se declare probada la demanda contenciosa administrativa, consecuentemente se revoque totalmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0050/2015, declarando firme y subsistente el importe de Bs 58.744.-, consignada en la R.D. N° 17-0138-2014.

II. De la contestación a la demanda.

Por providencia cursante a fs. 64, se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley; posteriormente por Auto Interlocutorio N° 03/2015 de 5 de mayo, a fs. 69 y vta., se dispuso la acumulación del proceso contencioso administrativo Expediente N° 075/2015 seguido por la Gerencia GRACO La

Paz contra la AGIT, al proceso contencioso administrativo del Expediente N° 072/2015, en el que intervienen las mismas partes y se impugna la misma resolución jerárquica; posteriormente por providencia de 4 de julio de 2016, a fs. 133, se providencio el memorial de contestación a la demanda de fs. 76 a 82, dándose por apersonado a Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud a la R.S. N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, cursante a fs. 74, quien en su memorial de contestación a la demanda en síntesis precisó lo siguiente:

II.1.- Que en cuanto al primer punto planteado por el demandante, haciendo un copiado textual del mismo continuó refiriendo que, este aspecto fue expuesto de forma pormenorizada en la resolución impugnada a partir del análisis técnico que efectuó la AGIT, pasando exponer el cuadro del cálculo de la determinación de la base imponible del IUE, de la gestión 2009; de dicha exposición coligió que los incrementos referidos no repercuten en lo absoluto en la determinación de la base imponible del IUE, por lo tanto la AGIT no incurrió en ningún error.

Que la reexpresión de las cuentas de resultados, no originó el saldo a favor del fisco establecido por la AT de Bs 71.617.- que sólo constituye el saldo acreedor en la cuenta ajuste por inflación y tenencia de bienes, con lo que se desvirtúa lo denunciado por la parte demandante.

Que de lo señalado precedentemente, corresponde destacar también lo señalado por el demandante en el memorial de la demanda, que se evidenció en los elementos de fondo impugnados en recurso de alzada, relativos al ajuste por inflación y tenencia de bienes por las cuentas de resultados-ingresos y egresos por Bs 71.617.-, y la multa por incumplimiento de deberes formales por el registro incorrecto en la casilla N° 635 de la Declaración Jurada F. 200, de lo expresado la AGIT refiere que, los agravios referidos por la AT demandante, son incongruente, puesto que, el sujeto pasivo no impugno estos hechos en la sentencia, por lo cual no ameritan pronunciamiento de la instancia jerárquica.

II.2.- Por otra parte, refirió sobre la improcedencia de la multa por incumplimiento de deberes formales, que efectuada una minuciosa revisión de los antecedentes y observando el principio de verdad material establecida en la S.C. N° 0173/2012 de 14 de mayo, que refiere hasta qué punto la prueba constituye un aporte para la averiguación de la verdad material, sin que ello implique un desconocimiento total del derecho a la defensa de la otra parte; en ese sentido la resolución impugnada se pronunció valorando todos los documentos existentes, habiéndose verificado que el contribuyente no incurrió en lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492, y lo establecido en el sub num. 2.3, del num. 2 del Anexo Consolidado A de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007; puesto que si bien el contribuyente hizo la actualización correspondiente de forma errónea, en el que se observa saldo a favor en el periodo anterior (Casilla N° 635, en el periodo de mayo de 2008), el mismo fue corregido al mes siguiente en el periodo de junio de 2008, subsanación que la efectuó el contribuyente sin requerimiento de la AT, por lo cual el comportamiento del sujeto pasivo no constituye en un tipo contraventor específico.

Finalizando refirió que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, siendo que el demandante solo se limita a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico.

II.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia que declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz; manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0050/2015 de 5 de enero.

III. Respuesta del tercer interesado.

Por providencia a fs. 151, se dio por apersonado a Wilfredo Suarez Alquiza, en representación legal de la Empresa Constructora Latinoamericana ECLA Ltda., quien por memorial de fs. 147 a 150 vta., en síntesis manifestó lo siguiente:

III.1.- Que la AT intento reiteradamente justificar la deuda tributaria determinada incorrectamente, afirmando que el contribuyente incumplió con su obligación de re expresar las cuentas del activo fijo a valor presente en sus estados financieros, con este argumento el SIN usó sus facultades de determinación para modificar los valores de algunas cuentas de conformidad a la norma contable N° 3, sin embargo aplicó esta norma de forma incompleta, distorsionando la realidad económica del contribuyente con un afán recaudatorio y de apropiación indebida.

Cito el art. 35 del D.S. N° 24051, reglamentario al IUE, que establece sobre los estados financieros base para la liquidación y pago del impuesto – que deben ser elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y convalidados para los efectos tributarios de acuerdo a lo establecido en el art. 48 de la norma citada. En ese sentido refirió que uno de estos PCGA es la norma contable N° 3, el propósito de esta norma técnica es que los estados financieros estén expresados en moneda constante a fin de corregir las distorsiones que sobre ellos produce la inflación, siendo la finalidad del ajuste únicamente poder comparar cantidades históricas a moneda equivalente de la fecha de cierre, por lo tanto no afecta a la base imponible para la determinación de la IUE, puesto que al efectuar su reexpresión se debita y abona cuentas de resultado por el mismo importe, por lo tanto el efecto neutro. Reiterando al respecto que en ningún momento generan un aumento o disminución de la base imponible del IUE.

III.2.- Sobre la multa por incumplimiento de deberes formales refirió que en cuanto al registro incorrecto en la casilla N° 635 “Saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado”, sea cual fuese el error en el importe consignado, la AT debió haber emitido una resolución determinativa que contemple dicha corrección de oficio, requiriendo además la rectificación de la declaración jurada pertinente. En consecuencia, un error aritmético originado por arrastre de saldo del periodo anterior o un mal cálculo en mantenimiento del valor, no debió haberse calificado como una contravención imponiendo una sanción por incumplimiento a deberes formales, quebrantando los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad, recogidos en el num. 6 del parág. I del art. 6 del C.T.B., entendiéndose por ende que la conducta contraventora que se atribuye al contribuyente no infringe las previsiones del art. 162-I de la L. N° 2492 y no se adecua al tipo

establecido en el sub num. 2.3 del num. 2 de la R.N.D. N° 10-0037-07, toda vez que dicha normativa no exige expresamente el registro sin errores en declaraciones juradas.

Por otra parte haciendo un copiado de parte del memorial de la AT (no impone al contribuyente la obligación de registrar datos correctos e inequívocos), refirió que en virtud a la confesión espontánea de la AT, sobre la incorrectamente exigida multa por incumplimiento a los deberes formales, el Tribunal Supremo tome en cuenta el desistimiento del SIN respecto a este punto.

III.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia, se sirva confirmar la Resolución AGIT-RJ 0050/2015 de 5 de enero; consecuentemente se revoque en su totalidad la R.D. N° 17-0138-2014.

Continuando el trámite del proceso, por proveído cursante a fs. 141, se admitió el memorial de la réplica de fs. 137 a 140 vta., presentado por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN; corrido en traslado la autoridad demandada inserto la dúplica mediante memorial de fs. 155 a 157 vta., por lo que no habiendo más que tramitar, por providencia a fs. 158 se decretó "autos para sentencia".

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Considerando que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, con relación al numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

IV.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria, notificó por cedula a Marcia Ivonne Pol Vargas, representante legal de la Empresa Constructora Latino Americano ECLA Ltda., con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00347, formulario N° 7504, con la que se le comunica el inicio de un proceso de determinación con alcance a la verificación de los hechos y elementos correspondientes al IUE, de los periodos fiscales de abril de 2008 a marzo de 2009; asimismo por Requerimiento N° 0097374, la A.T. solicitó la presentación de los documentos sujetos a revisión. (fs. 2 y 10. C-1).

IV.2.- Posteriormente el 4 y 5 de febrero de 2013, el contribuyente presentó la documentación requerida según consta en Acta de Recepción-Devolución de documentación y Nota CITE LAT N° 016/13 (fs. 11-12 y de 14-15. C-1).

IV.3.- El sujeto pasivo, presentó el 25 de septiembre de 2013, Mediante Nota Cite LAT N° 147/13, extractos bancarios originales según detalle expuesto en nota y Acta de Recepción de documentación (fs. 17-18. C-1).

IV.4.- El 14 de octubre de 2013, la AT emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 00080024, en la que deja constancia del registro incorrecto en la Casilla N° 635, de la Declaración Jurada F-200, por lo que aplica la multa de UFV 400 (fs. 1372. C-7).

V.- Seguidamente el 16 de octubre de 2013, la AT notificó personalmente a Wilfredo Suarez Alquiza, representante legal de la Empresa Constructora Latinoamericana ECLA Ltda., con el formulario "Notificación de Finalización de Fiscalización Externa", en el que comunica la conclusión de las tareas de revisión de campo, y que no obstante podrá eventualmente solicitar información aclaratoria o complementaria en relación con los hechos motivo de las verificaciones realizadas (fs. 1370. C-7).

VI.- Posteriormente el 10 de enero de 2014, la AT notificó a Wilfredo Suarez Alquiza, con la Vista de Cargo N° 32-0201-2013, CITE: SIN/GGLPZ/SFE/VC/224/2013, de 30 de diciembre, con la que se estableció que el contribuyente no habría declarado todos ingresos por ajuste por inflación y tenencia de bienes, originados en la reexpresión a Moneda Constante de las cuentas de Activo Fijo (fs. 1552 a 1563. C-8).

VII.- El 10 de febrero de 2014, el contribuyente presentó memorial de descargos a la Vista de Cargo, fundamentando que sus descargos con relación al análisis de las cuentas de resultado ingresos y egresos por Bs 71.617.-, aceptando en los demás puntos las determinaciones y reparos establecidos; también señala que la reexpresión del Estado de Resultados permite comparar las cantidades históricas a moneda equivalente de la fecha de cierre, sin afectar la base imponible para el IUE; asimismo objeta la multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 1569 a 1574 vta. C-8)

VIII.- El 4 de abril de 2014, la AT emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/INF-C/00033/2014, en el que efectuó la valoración de los descargos presentados por el contribuyente, concluyendo que la documentación presentada no desvirtúa los reparos establecidos en la fiscalización (fs. 1877 a 1890. C-10)

tengan en el patrimonio que también se ajustaran en base a la variación de las UFV. Se aclara que si bien se debe actualizar ingresos y gastos, al final el ajuste queda en cero, así que es una formalidad que se debe hacer pero que al final el resultado es el mismo, de lo que este Tribunal Supremo de Justicia colige que la AGIT realizó una aplicación correcta a las normativas contables citadas.

VI.1.2.- En este Punto el demandante refirió textualmente: "Sobre la improcedencia de la multa por incumplimiento de deberes formales debido a que la misma se encuentra incorrectamente tipificada", prosiguiendo afirmando en los tres párrafos continuos sobre la inaplicabilidad de la multa; inclusive además refirió que el art. 78 de la L. N° 2492 y sub num. 2.3 del num. 2 del Anexo Consolidado de la RND N° 10.0037.07, establece sobre el deber formal que tiene el contribuyente de presentar las declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en normas específicas emitidas al efecto, es decir, que la norma precitada: "no impone al contribuyente la obligación de registrar datos correctamente e inequívocos"; posteriormente refiere literalmente que: "En ese sentido se establece que la administración tributaria sancionó incorrectamente al contribuyente por la presentación de su declaración jurada..." a continuación manifestó que: "Por lo que al aplicar una multa al contribuyente, adecuando su conducta a una acción que no se encuentra tipificada por norma contraventora, se incumplió el parág. II del art. 116 de la C.P.E..."; nótese en todo el contexto de este punto reclamado, el demandante da la razón a la AGIT sobre la improcedencia de la multa por incumplimiento de deberes formales, por lo cual este tribunal considera que no amerita mayor pronunciamiento al respecto.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0050/2015 de 5 de enero, que resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0668/2014, de 8 de septiembre, y por consiguiente revocar totalmente la R.D. N° 17-0138-2014, Cite: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/00040/2014, de 7 de abril, dejando sin efecto la deuda tributaria de UFV 30.414.- equivalente a Bs 58.744.- por concepto de IUE de la gestión 2009 (periodos de abril de 2008 a marzo de 2009), importes que incluyen Tributo Omitido, Intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales de UFV 400; lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN; consecuentemente se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0050/2015, de 5 de enero.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal Supremo por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



76

Estación de Servicio la Pascana c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 15, subsanada a fs. 29, impugnando la R.M. RJ N° 001/2015 de 5 de enero, pronunciada por el Ministro de Hidrocarburos y Energía (MHE), la respuesta de fs. 70 a 74; el memorial de apersonamiento del tercero interesado de fs. 34-35 vta., la renuncia a réplica de fs. 78, el decreto de "Autos" de fs. 79, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

La Estación de Servicio (E°S°) "La Pascana", representada legalmente por Aurelio Roca Castedo, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la R.M. RJ 001/2015 de 5 de enero, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, amparado en los arts. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), y 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., de 1975, expresando lo siguiente:

Refiere, que el Servicio de Impuestos Nacionales Santa Cruz, emitió y dictó acta de verificación y clausura definitiva, por una supuesta infracción atribuida a la E°S°, ocurrido el 2 de julio de 2011, de no emisión de factura, acto administrativo que practicó la administración tributaria en un marco de irregularidad y arbitrariedad. Acotó que la entidad impositiva requirió a la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), se sancione a la E°S° solicitando se ordene su intervención; por lo anterior, la ANH emitió la Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre, disponiendo la intervención de la E°S° "La Pascana", sin considerar que habría operado la prescripción de la infracción, por haber transcurrido más de dos años, aspecto que no fue considerado por la resolución jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la resolución impugnada fundamenta su decisión en la norma contenida en el art. 19 de la L. N° 100, que incorpora el parág. V al art. 164 de la L. N° 2492, así como el art. 138 de la L. N° 3058 sobre las facultades de regulación de la ANH, sin considerar que el fallo se emitió fuera del término establecido en el art. 79 de la L. N° 2341, toda vez que desde la supuesta infracción atribuida a la E°S° La Pascana ocurrida el 2 de julio de 2011, por supuesta no emisión de la factura, hasta la emisión del acto administrativo inicial de la ANH, transcurrieron más de dos años.

Indicó que, por principio de jerarquía normativa instituida en el art. 410 de la C.P.E., en esencia otorga el valor normativo, directo e inmediato, con aplicación preferente a la L. N° 2341, sin embargo, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía al no haber circunscrito la resolución dentro esos parámetros, vulneró dicho principio, cayendo en una ilegalidad, por lo que pide se considere y valore este aspecto, porque la prescripción de la infracción habría operado.

Aseveró, que la sanción de nulidad se encuentra establecida en el art. 35-c) de la L. N° 2341; de actos dictados en contravención a las normas procesales, empero, la autoridad que resolvió el recurso jerárquico no tomó en cuenta; al contrario, la autoridad demandada confesó espontáneamente que la resolución del recurso de revocatoria fue dictada fuera del plazo legal, desconociendo la norma precisa y específica que determina la nulidad del acto. Agregó, que el art. 35 de la L. N° 2341, dispone específicamente la nulidad del acto administrativo y la resolución fue dictada en contravención de las normas procesales; en consecuencia, considera que los argumentos de la autoridad jerárquica, son contrarios a la ley, y por ende ante la falta de pronunciamiento, vulneró el principio del debido proceso.

I.3. Petitorio.

Concluyó, el memorial solicitando se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la R.M. RJ 001/2015 de 15 de enero, emitida por el Ministro de Hidrocarburos y Energía, revocando asimismo la Resolución Administrativa ANH N° 2007/2014 de 30 de julio, y la Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre, ambas emitidas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en consecuencia, se declare la prescripción de la infracción y acción.

II. De la contestación a la demanda.

Que, admitida la demanda por decreto de fs. 30, y citada la autoridad demandada, se apersonó Carlos Crispín Quispe Lima, en su calidad de Director General de Control y Fiscalización del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, en virtud a Testimonio de Poder Especial N° 1056/2015 de 18 de noviembre, suscrito por ante la Notaria de Fe Pública N° 054 a cargo de Adolfo Esteban Machicado Poma, del Distrito Judicial de La Paz, contestando negativamente la demanda mediante memorial de fs. 70 a 74 de obrados, expresando lo siguiente:

Manifestó respecto a la prescripción de la infracción administrativa, que de conformidad a la L. N° 100 de Desarrollo y Seguridad de Fronteras de 4 de abril de 2011, en su art. 11 establece el procedimiento de la intervención de las E°S° autorizadas por la ANH, por otro lado el art. 138 de la L. N° 3058 de hidrocarburos en relación a las facultades que asume la ANH, una de ellas es de regulación de cumplir y hacer cumplir la normativa sectorial, asegurando el cumplimiento de las disposiciones antimonopolísticas y defensa de competencia.

Aduce que el SIN emitió la resolución administrativa en la que resolvió ratificar la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor, poniéndose en conocimiento de la ANH, quien habría emitido la resolución determinando intervenir la E°S°.

Que la infracción de no emisión de la factura, fue verificada y sancionada por el SIN de conformidad al art. 170 de la L. N° 2492, y en cumplimiento de la normativa prevista en el art. 19 de la L. N° 100, por lo que la ANH procedió a la intervención de la misma, autorizando a YPFB su administración y operación.

Con referencia a la prescripción, refiere que la intervención de la E°S°, no es una infracción, ni sanción que sea susceptible de prescripción, puesto que la intervención es una medida excepcional prevista por ley, cuya finalidad es precautelar la continuidad del servicio en razón a la clausura definitiva del SIN.

Manifiesta, que al no existir un proceso administrativo sancionador iniciado por la ANH, menos sanción administrativa impuesta por esta entidad, no podría operar la prescripción.

Con relación a la nulidad de la Resolución Administrativa ANH N° 2007/14 de 30 de junio de 2014, al haberse dictado fuera de los 60 días, alega que la S.C. N° 0042/2005 de 5 de junio, definió que la pérdida de competencia por incumplimiento del plazo, debe estar expresamente señalada en la ley para establecer su nulidad.

Añade, que la emisión tardía de la resolución no constituiría un factor relevante que altere su validez, toda vez que la misma alcanzó su validez y eficacia a partir de su notificación, de conformidad a lo dispuesto en el art. 32-I de la L. N° 2341; y por S.C. N° 0042/2005 se estableció que no opera la nulidad de la resolución administrativa pronunciada fuera de plazo, al no existir pérdida de competencia que sea prevista por ley. Tampoco se restringiría su derecho a la defensa, por que interpuso su recurso jerárquico conforme a procedimiento.

II.1. Petitorio.

Concluyó, solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta y sea con costas.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso, como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Que el 2 de junio de 2011, la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió el acta de verificación y clausura definitiva por una supuesta infracción cometida de no emisión de factura, atribuida a la Estación de Servicio "La Pascana". La misma que fue anulada en dos oportunidades, por no cumplir los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin.

Por lo anterior, el Servicio de Impuestos Nacionales, emitió Resolución Administrativa N° 23-0005-12 de 11 de enero de 2012, que dispone la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor "Estación de Servicio La Pascana", dispuesta mediante Acta de Verificación y Clausura N° 0001/2012 de 4 de enero, en aplicación de lo dispuesto por los arts. 170 de la L. N° 2492, y los parágs. II y III 19 de la L. N° 100 de 4 de abril de 2011, por haberse verificado la no emisión de factura por la venta de gasolina en un bidón por el valor de Bs 20.-, en 2 de julio de 2011. Asimismo a efecto del cumplimiento del parág. III del art. 19 de la L. N° 100, se comunicó los actos de la conducta del contribuyente, a la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) (fs. 41 a 43 de antecedentes administrativos).

Acto Administrativo que fue anulado, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0624/2012 de 3 de agosto, que dispone la anulación de actuados hasta el vicio más antiguo, reponiendo obrados hasta el acta de verificación y clausura N° 0001/2012 de 4 de enero inclusive, a fin de que se emita nueva acta según lo señalado en el último párrafo del art. 170 de la L. N° 2492 (fs. 22 a 30 vta. de antecedentes administrativos).

Por auto motivado N° 25-000900-13 de 11 de abril de 2013, la Gerencia GRACO Santa Cruz, anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de verificación y clausura de 2 de enero de 2013, debiendo labrar nueva acta de verificación clausura. Asimismo dispuso el precintado y clausura de la Estación de Servicio La Pascana de propiedad del contribuyente Aurelio Roca Castedo con NIT 1497498019; y el registro en el sistema de la Administración Tributaria de las actuaciones, así como emisión de informe por el departamento de fiscalización y, remitir en el plazo de 5 días todas las actuaciones a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, cumpliendo la guía técnica de control de emisión de facturas en estaciones de servicios (fs. 33 a 35 de anexo).

Mediante Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre (fs. 74 a 75 de antecedentes administrativos), en previsión a lo establecido por el parág. II del art. 19 de la L. N° 100, el Director Ejecutivo de la ANH, resolvió intervenir la Estación de Servicio La Pascana, de propiedad de Aurelio Roca Castedo, la misma que durará hasta la ejecutoria del acto que dispone la clausura definitiva de la Estación de Servicio a ser emitida por el SIN. Asimismo, se designó como interventor a Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) para la administración y operación, durante el periodo de intervención; y en el caso de disponerse la revocatoria del acto, la ANH dispondrá el cese de la intervención y YPFB debiendo proceder a la devolución de los recursos generados por el margen minorista. En caso de que el acto que dispone la clausura definitiva, adquiriera la calidad de cosa juzgada, la ANH revocará sin previo procedimiento administrativo, la licencia de operación y los recursos generados durante el periodo de intervención pasaran a propiedad de YPFB.

Mediante memorial de 31 de diciembre de 2013, el representante legal de la Estación de Servicio La Pascana, dedujo recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre (fs. 118 a 120 de anexo), que fue resuelto por Resolución Administrativa ANH N° 2007/2014 de 30 de julio, emitida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, que resolvió rechazar el recurso de revocatoria, confirmando en todas sus partes la Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre.

En virtud de lo anterior, la empresa demandante interpuso el recurso jerárquico por memorial de fs. 131 a 133 de anexo, el mismo que fue resuelto mediante R.M. R.J. N° 001/2015 de 5 de enero, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, resolviendo rechazar el recurso interpuesto, y confirmando la Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre y la Resolución Administrativa ANH N° 2007/2014 de 30 de julio, emitidas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos (fs. 149 a 158 de anexo).

Contra esa determinación, la Estación de Servicio la Pascana, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 12 a 15 de obrados.

III.1. Competencia del tribunal para el conocimiento y resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala contenciosa y contenciosa administrativa, social y administrativa segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos

por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y el Ministro de Hidrocarburos y Energía.

IV. De la problemática planteada.

Que, el motivo de la litis se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente que se produjo la prescripción al haber transcurrido más de 2 años desde la no emisión de la factura, hasta la emisión de la Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre, de conformidad a lo establecido por el art. 79 de la L. N° 2341. 2) Si es evidente, que la Resolución Administrativa ANH N° 2007/2014 de 30 de julio, se encontraba viciada de nulidad por ser pronunciada fuera de plazo.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, y de la compulsa de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, y los antecedentes administrativos venidos a este tribunal, se establecen los siguientes extremos:

V.1. En cuanto al primer motivo de controversia, es preciso determinar si corresponde la prescripción de la infracción y sanción establecida por el art. 79 de la L. N° 2341.

Al respecto, corresponde precisar que el Estado otorga a la administración pública la potestad de imponer sanciones a los ciudadanos que pudieran transgredir los deberes jurídicos que las normas les imponen, pero dicha potestad está supeditada al estricto cumplimiento de garantías constitucionales, procesales, judiciales y jurisdiccionales, entre estas el debido proceso en sus elementos de presunción de inocencia, derecho a la defensa, derecho a un proceso previo a la sanción, a presentar prueba, derecho a la motivación y congruencia. En ese sentido, la administración no debe proceder por puro arbitrio, sino que debe cumplir determinadas condiciones, observando las garantías constitucionales antes señaladas, por ello, se ha establecido que el debido proceso debe ser observado no solo en su faceta vertical, sino horizontal, ósea en la vía judicial, como también en el ámbito administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad.

En cuanto a la aplicación de la sanción a la entidad demandante, se debe precisar que la L. N° 100 de 4 de abril de 2011, mediante su art. 19-I, incorporó el parág. V al art. 164 de la L. 2492 (C.T.B.), disponiendo que: "Cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolina, diesel oil y gas vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente, la sanción consistirá en la clausura definitiva del establecimiento".

De igual manera, el art. 19-II de la citada L. N° 100, incluyó un último párrafo al art. 170 de la L. N° 2492, con el siguiente texto: "Tratándose de la venta de gasolina, diesel oil y gas natural vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente, la sanción consistirá en la clausura definitiva del establecimiento, sin posibilidad de que la misma sea convertida en multa".

A su vez, el párrafo III del mismo cuerpo legal, establece que: "A partir de la clausura definitiva dispuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales y hasta la ejecutoria del acto que dispone la clausura definitiva de la estación de servicio, la Agencia Nacional de Hidrocarburos – ANH procederá a la intervención de la misma, autorizando a Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos YPFB su administración y operación...".

Que, la ANH como entidad reguladora de hidrocarburos, es una institución pública cuya función es regular, controlar, fiscalizar y supervisar toda las actividades de la cadena de hidrocarburos, desarrolladas dentro el territorio nacional desde su exploración, comercialización hasta su llegada al consumidor final; verificando el cumplimiento de las obligaciones de los regulados, los derechos de los usuarios y de los consumidores, a fin de lograr el aprovechamiento óptimo y sostenible de los recursos hidrocarburíferas.

En ese contexto, es necesario dejar claramente establecido que la Resolución N° 3305/2013 de 12 de noviembre, emitida por la ANH, fue pronunciada en el marco de sus atribuciones establecidas en la ley especial, en cumplimiento al Parág. III del art. 19 de la L. N° 100 de 4 de abril de 2011, como efecto de la emisión del Acta de Verificación y Clausura GDSC/DF/N° 002/2013 de 23 de abril, emitido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, que recomendó la intervención de la E°S° "La Pascana".

En consecuencia, la Administración Tributaria al evidenciar la no emisión de la factura por el contribuyente "E°S° La Pascana", en fecha 2 de julio de 2011, aplicó este procedimiento especial y exclusivo descrito en párrafos precedentes, de la clausura definitiva de la estación de servicio, emitiendo el correspondiente "Acta de Verificación y Clausura de la Estación de Servicio GGSC/DF/N° 002/2013 de 23 de abril, cursante de fs. 36 a 37 del anexo, enviando una copia de la misma a la ANH a efecto de que disponga la intervención, conforme a las facultades descritas en la ley especial.

Por lo señalado y, de antecedentes cursantes en obrados, se establece que la sanción dispuesta contra la empresa demandante por la no emisión de factura, fue dispuesta por la Administración Tributaria, deduciéndose que la solicitud de prescripción de la sanción debió ser solicitada ante dicha instancia, toda vez que la Resolución Administrativa ANH N° 3305/2013 de 12 de noviembre, emitida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, que dispuso la intervención de la Estación de Servicio La Pascana, no constituye propiamente una infracción, ni sanción que sea susceptible de prescripción, constituyéndose en un acto administrativo de mera administración secundaria consecuencia del proceso principal, como una medida excepcional establecida en el parág. III del art. 19 de la L. N° 100 de 4 de abril de 2011.

En ese entendido, la finalidad de dicho acto administrativo es la de precautelar la continuidad del servicio, así se infiere de la norma instituida en el art 14 de la L. N° 3058 de 17 de mayo de 2005, que establece que son servicios públicos las actividades de transporte, refinación, almacenaje, comercialización, distribución de gas natural por redes, el suministro de los productos refinados del petróleo y de las plantas de proceso en el mercado interno, que deben ser prestadas de manera regular y continua para satisfacer las necesidades energéticas de la población y de la industria orientada al desarrollo del país. Asimismo, el art. 25-C del mismo cuerpo legal dispone que, es atribución del ente regulador de hidrocarburos, velar por el abastecimiento de los productos derivados y establecer periódicamente los volúmenes necesarios

de estos para satisfacer el consumo interno, por lo que se colige que no es evidente lo argüido por el demandante en relación a la prescripción de la R.A. N° 3305/2013 de 12 de noviembre.

De lo que se infiere que las resoluciones que emitió ANH no causan estado, son accesorias supeditadas al proceso principal que se sustancia en el SIN y las instancias de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), de conformidad al art. 19-III de la L. N° 100, para que la ANH proceda de una u otra forma. En primer término, de constituirse la revocatoria del acto, la ANH dispone el cese de la intervención procediendo conforme a lo dispuesto. En segundo término, cuando el acto disponga la clausura definitiva adquiere la calidad de cosa juzgada, el ente regulador revoca la licencia de operación para luego proceder de forma prevista por el legislador.

De lo inferido se tiene que la ANH es una entidad interventora cuya función tiene inicio a partir de la clausura definitiva, hasta la ejecutoria del acto que dispone la clausura definitiva. El acto principal pertenece y depende de lo que determine el SIN y sus instancias de la AIT, y lo accesorio se constituye las resoluciones que emite ANH, cuya instrumentación toma la forma de la decisión principal de los primeros, por lo mismo la participación de la ANH resulta excepcional en procura de dar continuidad al servicio, contra dichos actos es lógico y racional sostener que no opera la prescripción, por lo tanto no es evidente la acusación realizada por el demandante.

V.2. respecto al segundo punto en controversia, sobre la nulidad de la Resolución Administrativa ANH N° 2007/14 de 30 de julio de 2014, pronunciada fuera del plazo legal establecido por el art. 89 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE aprobado por D.S. N° 27127.

Que en relación a la nulidad de los actos administrativos acusados por el demandante, por incumplimiento de plazos en la emisión de la resolución del recurso de revocatoria, éstas deben circunscribirse en su análisis de procedencia en el marco normativo previsto por el art. 35 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, cuyo tenor dispone: "I. Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: a) Los que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio; b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la C.P.E.; y, e) Cualquier otro establecido expresamente por ley."; de cuyo catálogo procedimental administrativo no prevé la emisión de la resolución fuera de plazo, como causal de nulidad del acto administrativo.

Por otro lado, el inciso e) que aglutinaría aquellas otras nulidades previstas en la ley procesal, que a decir del procesalista Couture quien conceptualiza la nulidad procesal como: "la sanción instituida en la ley, consistente en la ineficacia de los actos realizados con violación o apartamiento de las formas (*ad solemnitatem*) o requisitos (*ad sustanciam*) señalados para la validez de los mismos. (Couture, Eduardo, Vocabulario Jurídico, p. 423.)", en el contexto expuesto las nulidades procesales están previstas normativamente de manera exhaustiva y no meramente enunciativa, acorde a la regla francesa del "pas de nullité sans texte", es decir, no hay nulidad si ésta no está establecida expresamente en la ley, en el marco del principio de especificidad o legalidad, referido a que el acto se haya realizado en violación de prescripciones legales, sancionadas con nulidad; finalidad, no puede declararse la nulidad del acto cuando éste ha cumplido su finalidad; trascendencia, el que invoca el vicio formal debe probar que el mismo le causó un perjuicio cierto e irreparable que sólo puede subsanarse mediante la nulidad; aplicación de principios que fueron desarrollados por este Tribunal Supremo que impiden la consolidación de una nulidad que no esté señalada por ley, menos cuando no le causó daño.

A mayor abundamiento, el art. 55 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, acoge el principio de trascendencia al señalar: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas."; no procediendo en consecuencia el fundamento de la nulidad por la nulidad como el demandante lo entendió y solicita.

Que en relación a la nulidad argüida por el demandante, es preciso referir los fundamentos de la S.C. N° 1451/2004-R de 8 de septiembre, que cita al AC 014/2003-CA de 10 de enero, que señala: "(...) no basta que una norma procesal establezca el término dentro del cual debe dictarse una resolución para que, en caso de incumplimiento, la misma sea nula ipso jure, pues para que esto ocurra la norma procesal debe establecer con carácter específico que la autoridad pierde competencia si emite el fallo fuera de tal término, o lo que es lo mismo, la pérdida de competencia debe estar expresamente señalada en la Ley, para establecer la nulidad de los actos o resoluciones de toda autoridad..."

Por lo señalado, si bien es cierto que la Resolución Administrativa ANH N° 2007/2014 de 30 de julio, que resolvió el recurso de revocatoria fue pronunciada fuera del plazo que establece el art. 89 del D.S. N° 27172, no es menos cierto, que dicha omisión no puede dar lugar a la nulidad del acto administrativo tal como refiere el demandante, toda vez que la Ley N° 2341, ni el D.S. 27172 (RLPA-SIRESE), que reglamenta la L. N° 2341 (LPA) para su aplicación en el ámbito del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE), no sanciona con nulidad o la pérdida de competencia por no dictar la resolución de alzada dentro del plazo previsto, argumento que encuentra mayor solidez en lo determinado en las SS.CC. N° 0452/2015-S3; AC 014/2003-CA de 10 de enero; 1756/2012 de 1 de octubre, que tienen efecto vinculante "erga omnes", de lo inferido no resulta evidente la acusación del demandante.

VI. Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica expuesta y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, al pronunciar la R.M. RJ N° 001/2015 de 5 de enero, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, interpretó y aplicó correctamente las normas legales aplicables a la materia, de tal manera que se ajustan a derecho; no es procedente la prescripción, tampoco la nulidad acusada, máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos y razones expuestas en la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 15 interpuesta por la Estación de Servicio "LA PASCANA".

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



77

Gerente Distrital La Paz II del SIN c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 58 de obrados, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1396/2105, de 3 de agosto de 2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 68 a 75, réplica, dúplica, argumentos del tercero interesado, los antecedentes del proceso; y

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 21 de octubre de 2014, se notificó al contribuyente Policía Boliviana Comando General, con la Orden de Verificación N° 1425300063 de 14 de octubre, mediante la cual se le comunica que será objeto de un procedimiento de fiscalización, con alcance al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, de los periodos fiscales enero y febrero de la gestión 2009, informándole que debe presentar la documentación requerida en el plazo de 5 días hábiles desde su legal notificación.

De la información cruzada, revisión de la base de datos corporativa del servicio de impuestos nacionales y demás antecedentes administrativos del trabajo realizado, se emitió el informe de actuación Cite: SINGDLZP-II/DF/VI/INF/8282/14 de 24 de noviembre de 2014, emergente del trabajo del departamento de fiscalización, se detalla claramente las observaciones a las facturas emitidas por el contribuyente policía boliviana comando general durante los periodos 01/2009 y 02/2009, determinándose que las mismas fueron emitidas por el contribuyente, pero que no realizó el pago de impuesto al IVA como se verificó en la casilla 576 de su F-200 ni tampoco realizó el pago del IT, sobre el total de los ingresos como corresponde, sino por un importe inferior, como se verificó en su F-400.

El 24 de noviembre de 2014, se emitió la vista de cargo N° 29-315-14, notificada el 26 de noviembre de 2014, en la que se establecen todos los hechos, actos, elementos y valoraciones, determinando una deuda tributaria de UFV's 174.113.-, equivalente a Bs 349.151, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción del 100% por la conducta del contribuyente, de acuerdo al art. 165 de la L. N° 2492.

Respecto a la conducta del contribuyente, se emitió el dictamen de calificación de conducta de 29 de diciembre de 2014, que establece que la conducta del sujeto pasivo, se adecuó a la contravención señalada en el art. 165 de la L. N° 2492, como omisión de pago.

El 29 de diciembre de 2014, se emitió la resolución determinativa N° 17-1582-14, notificada el 30 de diciembre de 2014, misma que cumple con los requisitos legales establecidos en el CTB, ratificando las observaciones contenidas en la vista carga y el dictamen de calificación de conducta, resolviendo e intimando al contribuyente, al pago de la deuda tributaria de UFV's 30.998, equivalente a Bs 62.392.-

El 18 de febrero de 2015, fueron notificados con la interposición del recurso de alzada presentado por el contribuyente contra la R.D. N° 1582-14 de 29 de diciembre de 2014, habiendo respondido negativamente a dicho recurso, la autoridad de impugnación tributaria, emite la resolución de recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0404/15 de 11 de mayo de 2015, la cual resuelve, la cual resuelve revocar totalmente la citada RD, dejando sin efecto el tributo omitido.

En consecuencia, la A.T., interpuso recurso jerárquico el 1 de junio de 2015, solicitando se revoque totalmente la Resolución de Recurso de Alzada, emitiéndose la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1396/2015 de 3 de agosto de 2015, que confirmó la Resolución de la ARIT, dejando sin efecto la deuda tributaria de Bs. 62.392.-, equivalente a 30.998 UFV's.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

1.- Sostuvo que, la autoridad de impugnación tributaria, en la resolución impugnada, efectuó una errónea aplicación del art. 76-d) de la L. N° 843, ya que pese a verificar la configuración del hecho generador del impuesto a las transacciones (IT), por la prestación de servicios que efectuó la policía boliviana y efectuando una fundamentación sesgada, confirmó la resolución de alzada, dejando sin efecto la deuda tributaria, legalmente determinada por la AT, al haberse verificado la actividad comercial realizada por la policía boliviana que abusó de lo previsto en el art. 76. d) de la L. N° 843, realizando actividades lucrativas sin considerar que corresponde el pago del I.T.

Sostuvo que, la AT, desconoce el hecho de que la Policía Boliviana, en su unidad de Batallón de Seguridad Física, sea dependiente del Estado Nacional, señalando al respecto lo previsto en los arts. 252 de la CPE y 5 de la L.O.M.P.

Que los recursos propios obtenidos por la prestación de servicios de seguridad privada tienen una cuenta separada del presupuesto general de, es decir, por disposición expresa de la R.S. N° 227336 de 21 de mayo de 2007, se ha creado una cuenta con una partida presupuestaria especial a efecto de diferenciar el manejo de ambos recursos, por lo que estos recursos no llegan a ingresar al TGN, por lo que

no se tiene conocimiento cierto como es que tales recursos, y si efectivamente están destinados conforme establecen las Resoluciones Supremas Nos. 226320 de 13 de marzo de 2006 y 227336 de 21 de mayo de 2007.

Sostuvo que, los recursos propios provenientes del Batallón de Seguridad Privada, emerge de la actividad económica que no es otra que la venta de servicios de seguridad cuyo destino y uso si bien está regulado de forma general, no puede estar presupuestado, considerando la variación de precios que pueda producirse de año a año y se encuentra librado a la libre oferta y demanda, toda vez que el decreto supremo que lo crea no establece límite, ni escala de dichos servicios, manejándose a discrecionalidad y según las necesidades del grupo humano que lo conforman.

De donde se tiene que, la resolución impugnada, carece del adecuado análisis de la naturaleza comercial que se constituye en la prestación de servicios del Batallón de Seguridad Física (Privada), misma que incluso compite injustamente en el mercado actual con el sector privado, aprovechando de la imaginaria exención del IT.

Consecuentemente, queda claramente establecido que el servicio que presta el contribuyente deja de ser de naturaleza pública (estatal), más al contrario, se convierte en un servicio de carácter privado, que por sus características se encuentra gravado con el IT, citando al respecto lo previsto en el art. 72 de la L. N° 843, lo que denota en forma taxativa y puntual que una vez configurado el hecho generador del IT sobre los servicios prestados por parte del comando general de la policía boliviana, independientemente de su calidad de ente perteneciente al sector público, no es menos cierto que dicha situación no lo exime del alcance del IT.

También denunció que la AGIT al emitir la resolución impugnada, vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa previsto en el art. 115-II de la C.P.E.

En este sentido adujo que, en una flagrante y clara afectación al debido proceso en su vertiente a una debida fundamentación y motivación de la resolución de recurso jerárquico, la cual carece de este elemento esencial que debe poseer toda resolución, como el de la fundamentación, ya que no consideró en su integridad los datos del proceso y todos los elementos probatorios presentados por la AT y, que dieron lugar al proceso de fiscalización, citando sobre el tema la S.C. N° 1060/2006-R.

Es más, la resolución impugnada, omite dar pronunciamiento a algunos de los fundamentos expuestos por la AT, con el argumento de que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto, tampoco se ingresa a considerar otros argumentos, vulnerando de manera flagrante, no solo el derecho al debido proceso, sino el derecho a una valoración razonable de toda la prueba que cursa en antecedentes, pues se ha demostrado que el contribuyente, pese a ser una institución dependiente del Estado, desempeña actividades comerciales de forma habitual, y que en estricta valoración de la realidad económica y verdad material de la actividad económica por la prestación de servicios de seguridad física que debió ser analizada y considerada conforme señala el inc. b) del parág. II del art. 8 de la L. N° 2492 en cuanto a los métodos de interpretación, citando también lo previsto en el art. 72 de la L. N° 843, concordante con el art. 2-d) del D.S. N° 21532, quedando plenamente demostrado que la AGIT a momento de emitir la resolución impugnada, efectuó una incorrecta y sesgada aplicación de dicha normativa, debido a que no tomó en cuenta el alcance de esta última, limitándose a aseverar que la policía boliviana por ser una entidad que forma parte del Estado, se encuentra exenta de la obligación del I.T., sin considerar el principio de verdad material, citando sobre el tema lo establecido en la S.C. N° 0427/10-R de 28 de junio de 2010 y el parág. III de la R.S. N° 226320 de 13 de marzo de 2006, marco normativo que confirma la Policía Boliviana presta servicios de carácter privado y que el destino de esos ingresos no siempre serán para el pago de haberes y beneficios del personal que se emplea para la ejecución del servicio de seguridad física estatal, sin eximir obligaciones impositivas dispuestas por ley.

En consecuencia, y conforme a la normativa legal citada, se evidencia que la AT, demostró que el contribuyente si se encuentra obligado al pago del IT, por prestar servicios lucrativos comerciales de forma habitual y en un mercado de competencia abierta, suscribiendo contratos de prestación de servicios, traducido en la prestación de servicio de seguridad física realizada a instituciones privadas.

También denunció ausencia de motivación en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1396/2015, citando sobre el punto, jurisprudencia contenida en las SS.CC. Nos. 0043/2005-R de 14 de enero de 2005 y 1060/2006-R, aduciendo que la resolución impugnada, carece de fundamentación ya que prescinde referirse a todos los argumentos expuestos por la AT, además de los elementos probatorios, denotando falencias a momento de su emisión.

Por lo expuesto, y siendo que la AGIT se basó escuetamente en la cita de la interpretación literal de los arts. 8 y 76 de la L. N° 2492, sin exponer mayores fundamentos ni análisis de la posición asumida.

I.3. Petitorio.

En base a los argumentos resumidos, solicita se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1396/2015 de 3 de agosto de 2015 y se confirme la R.D. N° 17-1582-14 de 29 de diciembre de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 60, se corrió traslado, citándose a la institución demandada, apersonándose por memorial de fs. 68 a 75 vta., Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en mérito a la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 cursante a fs. 66 de obrados; quien luego de exponer los antecedentes administrativos, en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

Que la L. N° 843 (TO), en el art. 72 crea el IT, aplicable sobre el ejercicio en el territorio nacional, citando también lo previsto en los arts. 73, 74 y 76-d) del mismo cuerpo normativo.

En este punto precisó que contrariamente a lo manifestado por el demandante, el hecho generador tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, empero, la doctrina tributaria enseña que a pesar de configurarse el hecho imponible, existen condiciones peculiares que neutralizan la consecuencia jurídica, es decir, que aun perfeccionándose el hecho generador del tributo a pagar, la norma

tributaria prevé la existencia de dispensa de la obligación tributaria material, a la cual se denomina exención, por ello no es correcto que la AT, señala la existencia de una fundamentación sesgada, cuando la AGIT, se limitó a emitir resolución con base a los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable, conforme lo establecido en el art. 211-II del C.T.B.

Ahora bien, siendo que el objeto de impugnación presentado por el demandante versa sobre la procedencia o no de la obligación del IT; cabe citar lo previsto en el art. 76-d) de la L. N° 843 referente a la exención del pago del IT, por lo que, en el entendido de que las exenciones en materia tributaria deben interpretarse con el método literal, conforme el art. 8 de la L. 2492, en ese entendido, a fin de aplicar la exención corresponde revisar la naturaleza del sujeto pasivo, para cuyo efecto citó lo previsto en los arts. 252 de la C.P.E., 4 de la ley orgánica de la policía nacional y el artículo único del D.P. N° 2225, establece que de este modo el comando general de la policía boliviana, es una instancia dependiente del Estado que efectúa servicios de seguridad que se encuentran regulados por las RR.SS. Nos. 226320 de 13 de marzo de 2006 y 227336 de 21 de mayo de 2007, por lo que de acuerdo a lo previsto en el art. 76-d) de la L. N° 843 (TO) interpretado literalmente según el art. 8 de la L. N° 2492, los servicios que presta se encuentran exentos de la obligación del IT y no pudiendo interpretarse de manera extensiva a la norma, la que si bien el comando de la policía boliviana, conforme a los resultados de la verificación efectuada por la AT, obtuvo ingresos al haber emitido facturas por servicios de seguridad prestados al Banco de la unión SA., que se constituyen en operaciones comerciales a través del batallón de seguridad privada, conforme el art. 72 de la L. N° 843, estando alcanzados por el IT, empero, no es menos cierto que en tema de exenciones, la realización del hecho imponible, ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente ha previsto, por lo que en el presente caso, si bien se verifica la configuración del hecho generador del IT; sin embargo, por la dispensa otorgada en el art. 76-d) de la L. N° 843, el sujeto pasivo queda liberado del cumplimiento material del tributo.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1396/2015 de 3 de agosto.

III. Intervención del tercer interesado y su petitorio.

No cusa en obrados.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

El 21 de octubre de 2014, la AT, notificó a Lourdes Layme Quispe, representante del comando general de la policía boliviana, con la Orden de Verificación N° 14250300063, con alcance de la verificación a los hechos y/o elementos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, por los periodos fiscales enero y febrero de 2009, emplazándole a presentar documentación de respaldo.

El 28 de octubre de 2014, según acta de recepción el comando general de la policía boliviana, entregó documentación consistente el formulario 200, fotocopias de libro de ventas y de las facturas observadas de los periodos fiscales observados.

En la misma fecha, el sujeto pasivo, mediante oficio N° 028/2014, presentada ante la AT, señaló que dicha institución dependiente del gobierno y como parte del estado nacional, de acuerdo con el art. 76-d) de la L. N° 843, se encuentra exenta del pago del IT; asimismo, según sus obligaciones no se encuentra contemplado el pago del mismo.

El 29 de octubre de 2014, el comando general de la policía boliviana, mediante Oficio N° 029/2014, solicitó cinco días de prórroga para la entrega de documentación requerida, solicitud que fue denegada por la A.T.

El 6 de noviembre de 2014, la AT, labró al acta de contravenciones tributarias N° 14254400081, por haber incurrido en el incumplimiento de deberes formales de la entrega total de documentación solicitada, sancionado al contribuyente con la suma de 3.000 UFV's.

El 24 de noviembre de 2014, la AT, emitió el Informe SIN/GDLPZ-II/DF/VI/INF/8282/2014, que señala que el contribuyente no determinó correctamente los opeustos IVA e IT, conforme a la ley por facturas de ventas emitidas y no decalvadas en los impuestos a los cuales se encuentra obligado.

El 26 de noviembre de 2014, la AT, notifico a Lurdes Layme Quispe, representante del comando general de la policía boliviana con la vista de cargo N° 290315-14 de 24 de noviembre de 2014, estableciendo una deuda tributaria de 174.113 UFV's, equivalente a Bs 349.151.-.

El 26 de diciembre de 2014, el sujeto pasivo mediante oficios Nos. 037/2014 y 40/2014, presentó argumentos de descargo, señalando que son sus obligaciones tributarias la presentación de los formularios Nos. 200 y 608, no así el formulario 400, ya que conforme al art. 76-d) de la L. N° 843, está exento del pago del IT por los servicios prestados por el Estado nacional, los departamentos, las municipalidades, sus dependencias, reparticiones descentralizadas y desconcentradas, con excepción de las empresas públicas.

El 29 de diciembre de 2014, la AT, emitió el informe complementario N° 10304/2014, en el cual señaló con relación al débito fiscal IVA que, habiéndose revisado los reportes generados por el Sistema Ayni, a la fecha, los planes de pago fueron cumplidos, habiéndose cancelado el total de la deuda; respecto al IT señala que, si bien el contribuyente se encuentra registrado en el padrón de contribuyentes como entidad pública y gravado por el IVA e RC-IVA, se debe considerar que declaró el formulario 400, no solo en los periodos de la gestión 2009, sino en periodos de la gestión 2004, como se evidenció en el sistema SIRAT, que surte efectos jurídicos, conforme el art. 7 del D.S. N° 27310; concluye que los descargos presentados dentro del plazo establecido, no están debidamente fundamentados; por lo que, ratifica el contenido del referido acto que establece la deuda tributaria de 174.113 UFV's, equivalente a Bs 349.161.-.

El 31 de diciembre de 2014, la At, notificó a Walter Jonny Villarpando Moya con la R.D. N° 17-1582-14 de 29 de diciembre de 2014, que resuelve determinar de oficio sobre base cierta, las obligaciones impositivas del sujeto pasivo que asciende a 30.998 UFV's, equivalente a Bs 63.392.-

Ante esta circunstancia, Edwin Roger Rondo Mamani, en representación legal del comandante general de la policía boliviana, interpuso recurso de alzada, (fs. 122 a 116 del anexo 1), resuelto por la autoridad regional de impugnación tributaria mediante resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0404/15, de 11 de mayo de 2015 (fs. 218 a 237 vta., del anexo 2, revocando totalmente la R.D. N° 17-1582-14 de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, contra el comando general de la policía boliviana, en consecuencia deja sin efecto el tributo omitido, más intereses y multa por omisión de pago por el IT, de los períodos fiscales enero y febrero de 2009.

Como consecuencia del aludido fallo, la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, presentó recurso jerárquico, conforme se evidencia a fs. 260 a 266 del anexo 2, resuelto mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1396/2015 de 3 de agosto de 2014 de fs. 31 a 37 del expediente, que confirmó la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0404/15, de 11 de mayo de 2015, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del recurso de alzada interpuesto por el comando general de la policía boliviana, dejando sin efecto la deuda tributaria de Bs 62.392.-, equivalente a 30.998 UFV's.

Contra esta determinación, la Gerencia Distrital La Paz II del servicio de impuestos nacionales (SIN), formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 52 a 58 del expediente.

Por memorial de fs. 118 a 124, la institución demandante presentó su réplica, en tanto que de fs. 1128 a 130, la autoridad general de impugnación tributaria, presentó réplica, dando lugar al proveído de fs. 131 que decretó "autos para sentencia".

V. De la problemática planteada.

Que por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, conforme la previsión de los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a esta Sala del Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por la autoridad general de impugnación tributaria.

En el caso de autos, la controversia consiste en dilucidar si los servicios de seguridad privada prestados por el batallón de seguridad dependiente del comando general de la policía boliviana, están gravados por el IT, como afirma la administración tributaria, o por el contrario estaría exento del pago de dicho impuesto, como determinaron las autoridades administrativas a tiempo de emitir sus resoluciones.

Al respecto corresponde precisar que, el art. 72 de la L. N° 843 prevé: "El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad lucrativa o no cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este título que se denominara impuesto a las transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos.

No se consideran comprendidas en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas. La reglamentación definirá qué debe entenderse, a estos fines, por reorganización de empresas y dispondrá los requisitos a cumplir por los sujetos involucrados en la misma".

Por su parte el art. 73 de la misma norma legal señala: "Son contribuyentes del impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica incluidas las empresas unipersonales". En tanto que en su art. 74 establece: "El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada...". La normativa descrita nos permite apreciar con verosimilitud que actividades están alcanzadas por el IT.

Ahora bien, respecto a las exenciones, debemos partir por dar una definición sobre este concepto; es así que el diccionario enciclopédico de derecho usual de Guillermo Cabanellas (pág. 628) define como: "Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, para regirse por leyes especiales; liberación, libertar, franqueza, exceptuación, excusa, causa legal para librarse del servicio militar, por defectos físicos, enfermedades, especiales razones de familia y otros motivos, relevo propio de prestación o tarea que en principio habrían correspondido, causa excluyente de un deber, concurrencia de una eximente en lo penal: En materia fiscal, expresa relevación de un gravamen, por estar comprendido en categoría no imponible o por circunstancias que lo justifiquen en casa supuesto".

En materia tributaria este privilegio está previsto en el art. 19 del código tributario boliviano L. N° 2492 que señala: I. "Exención es la dispensa de la obligación tributaria material; establecida expresamente por L.". II. "La ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de duración".

Sobre el tema, la L. N° 843 en el capítulo iii exenciones, en el art. 76 señala que están exentos de este gravamen: d) Los servicios prestados por el estado nacional, los departamentos y los gobiernos municipales, sus dependencias, reparticiones descentralizadas y desconcentradas, con excepción de las empresas públicas".

En este contexto, el art. 8 (métodos de interpretación y analogía) de la L. N° 2492 (CTB), dice: I. "las normas tributarias se interpretaran con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas, en exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal".

Como se podrá advertir, la normativa descrita ut supra de manera textual y expresa señala que la exención del Impuesto a las Transacciones (IT), comprende a los servicios prestados por el Estado Nacional.

En ese sentido, analizado los antecedentes que informan al proceso, se evidencia que el sujeto pasivo, en este caso el comando general de la policía boliviana depende del Estado Boliviano, así determina el art. 252 de la C.P.E., que señala: "Las fuerzas de la policía boliviana dependen de la presidencia o del Presidente del Estado por intermedio de la ministra o ministro de gobierno". Por su parte el art. 4 de la ley orgánica de la policía nacional L. N° 734 de 8 de Abril prescribe: "La policía nacional depende del presidente de la república, quien ejerce autoridad por intermedio del ministerio del interior, migración y justicia", mientras que el D.P. N° 2225 de 19 de diciembre de 2014 en su Único Considerando en concordancia con el art. 251 de la CPE, en su párrafo primero determina: "Que al párrafo I del art. 251 de la C.P.E., dispone que la Policía Boliviana como fuerza pública, tiene la misión específica de la defensa de la sociedad y la conservación del orden público y el cumplimiento de las leyes en todo el territorio boliviano, ejerciendo la función policial de manera integral, indivisible y bajo mando único, en conformidad con la Ley Orgánica de la Policía Nacional y las demás leyes del Estado".

Por otra parte, es importante señalar lo previsto en la parte resolutive tercera de la R.S. N° 226320 de 13 de marzo de 2006 que establece: "A partir de la presente resolución Suprema, todos los recursos propios generados por los batallones de seguridad física (privada) por el servicio que prestan a instituciones de carácter privado, serna depositados en la cuenta del tesoro general de la nación "cuenta TGN 111 (otros)" de la policía nacional, que será manejada como cuenta separada del presupuesto general de la policía nacional, cuyo destino exclusivo será el pago de haberes, beneficios, dotación y otros que correspondan al funcionamiento de los indicados batallones". Por su parte la R.S. N° 227336 de 21 de mayo de 2007, dispone: "Que los recursos generados por los batallones de seguridad física (privada), del país, provienen de ingresos propios financiados con fuente 111 "TGN Otros Ingresos", los mismos que deben cubrir todos los gastos que demanda en los indicados Batallones, para cuyo propósito se cuenta con una categoría programática específica dentro del presupuesto de la policía nacional".

Otro aspecto que es necesario destacar es la consulta de padrón cursante a fs. 18 del anexo 2, se evidencia que el comando general de la policía boliviana, inscrito desde el 1 de enero de 1985, cuya actividad principal es administración pública y defensa, planes de seguridad social y afiliación obligatoria, teniendo como obligaciones tributarias los impuestos IUE, RC-IVA y el IVA, mas no así IT.

En base a los antecedentes y la normativa descrita precedentemente, se tiene la certidumbre el comando general de la policial boliviana, es una entidad que forma parte del estado boliviano y que sus ingresos o recursos generados por los batallones de seguridad física privada, no son en beneficio de particulares sino de la policía boliviana, por lo que de acuerdo a lo estatuido por el art. 76-d) de la L. N° 843 (TO), los servicios que presta se encuentran exentos del pago del IT, como acertadamente se determinó el sede administrativa, no siendo por tanto evidente lo alegado sobre este punto por la institución demandante.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: "El estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"; y, precisado en el art. 117-I de la norma fundamental que dispone: "ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso"; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos, principio que fue debidamente aplicado por las autoridades administrativas a tiempo de emitir sus resoluciones, no siendo por tanto evidente su incorrecta aplicación.

En cuanto a la falta de motivación de la resolución impugnada la autoridad regional de impugnación tributaria, al emitir la resolución de recurso jerárquico AGIT-1396/2015 de 3 de agosto de 2015, emitió un fallo conforme a lo previsto en el art. 198-I del C.T.B., que señala: los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: e) "Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide" por su parte, el art. 221-I del mismo cuerpo legal establece: "Las resoluciones se dictaran en forma escrito y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del superintendente tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas", no siendo por tanto lo afirmado por la parte demandante.

Por todo lo referido anteriormente, este tribunal con la facultad conferida para realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la AGIT, al pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda cursante de fs. 52 a 58, de obrados, manteniendo firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 1396/15 de 3 de agosto de 2015.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



78

Altifibers S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 91 a 95 vta., interpuesta por Carlos Romero Mallea, representante legal de Altifibers S.A., impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1466/2015 de 10 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 108 a 118, réplica, dúplica, argumentos del tercero interesado, los antecedentes del proceso; y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

El 16 de septiembre de 2014, se notificó al sujeto pasivo con las órdenes de verificación externa Nos. 14990200604, 0012OVE01744, 0012OVE0395, 0012OVE03809, 0012OVE03903, 0012OVE03969, 0012OVE04602, 0012OVE04100, 0013OVE00008, 13990200344, 03990200345, 013990200396 y 1399200783, cuyo alcance es el crédito fiscal comprometido.

El 29 de enero de 2015, se notificó a la empresa demandante con la resolución determinativa de devolución indebida N° 21-0001-2015 Cite: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/RADI7/00101/15 de 20 de enero de 2015, emitida como resultado de la solicitud de certificado de devolución impositiva (CEDEIM) de los periodos fiscales septiembre, octubre y diciembre de 2011, enero a septiembre de 2012 y abril 2013, en relación al IVA, en la modalidad de verificación previa, contra la cual se interpuso recurso de alzada.

El 27 de mayo de 2015, la ARIT La Paz, notificó al contribuyente con la resolución de recurso de alzada ARIT – LPZ/RA 0466/15 de 25 de mayo de 2015, en la que se ratifica los cargos y omite pronunciarse ilegalmente sobre varias facturas que componen el cargo, contra dicha resolución se interpuso recurso jerárquico.

El 14 de agosto de 2015, la AGIT, los notificó con la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1466/15 de 10 de agosto de 2015, que confirmó lo dispuesto por la ARIT La Paz mediante la resolución de alzada ARIT-LPZ/RA 0466/15 de 25 de mayo de 2015, causándoles graves agravios al no haber anulado la mencionada resolución de alzada por la omisión de pronunciamiento en la instancia de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que, en su recurso jerárquico, denunció la nulidad de la Resolución de Alzada N° 00466/2015, porque ilegalmente la ARIT LPZ, se abstuvo de pronunciarse sobre diversas facturas “depuradas”, por la administración tributaria, bajo el argumento de que Altifibers en su recurso de alzada impugnó la depuración de crédito fiscal por conceptos, sin especificar los números e importes de las facturas, efectuando la tabulación de las notas fiscales cuyos conceptos no fueron objeto de observación por parte del recurrente.

Señaló que, a pesar de reconocer que la impugnación fue “por “conceptos”, la resolución de alzada no resolvió también “por conceptos” absteniéndose y omitiendo su pronunciamiento sobre todas las facturas que están incluidas en cada concepto impugnado, aclarando que los dos conceptos impugnados, respecto a las facturas depuradas, fueron la ilegal calificación de gasto no vinculado y gasto sin medio fehaciente de pago, extremo que fue rechazado categóricamente en el recurso jerárquico interpuesto.

Adujo que, la impugnación mediante el recurso de alzada, fue total, es decir, se impugnó íntegramente la R.A. N° 21-0001-2015, señalando que en dicho recurso, se especificó mediante un cuadro la totalidad de los cargos impugnados, consignado los montos respectivos de cada uno de los periodos observados, para tal fin, expone el cuadro con el detalle de los cargos impugnados.

Que a pesar que la resolución jerárquica reconoce que se impugnó todos los cargos, ratifica erróneamente la ilegal abstención de pronunciamiento de la ARIT, incurriendo en una evidente interpretación incorrecta y aplicación indebida de la ley, ratificando sin mayor análisis, una omisión de pronunciamiento, sabiendo y reconociendo que si se impugnó, pero supuestamente no se alegó sobre lo impugnado.

En el recurso jerárquico se destacó la diferencia fundamental entre error de interpretación de la ARIT, sin embargo, en la resolución jerárquica, no existe ningún análisis al respecto, hecho que también es causal de nulidad de la resolución jerárquica ahora impugnada, puesto que este aspecto es un punto central de la controversia y al no existir fundamento alguno, han quedado en indefensión.

Como denunció en su recurso jerárquico, existe una gran diferencia entre haber impugnado toda la resolución administrativa y desarrollar fundamentos generales comunes para cada concepto impugnado (gastos no vinculados y gestos sin medios fehacientes de pago) y desarrollado también fundamentos específicos respecto a varias facturas y, algo que es muy diferente es no haber impugnado algunos cargos como aduce la ARIT y equivocadamente convalida la AGIT, dicho de otro modo, es incorrecto que se señale que existen “conceptos no impugnados” por el hecho de que no se haya identificado “los números e importes de las facturas”, pues esto no significa ni es equivalente a que los cargos hayan no sido impugnados.

Esta exigencia de pedir que cada una de las facturas estén expresamente identificadas en el memorial del recurso de Alzada es ilegal, ya que cada uno de los conceptos observados tiene su fundamentación de impugnación, razón por la que no correspondía omitir pronunciamiento, en todo caso si la ARIT La Paz, hubiese entendido que los argumentos eran insuficientes, debió analizarlos y decir que son insuficientes pero, no correspondía que se abstenga de resolver.

Como se puede observar, la resolución jerárquica, los dejó en indefensión, al no haber anulado la resolución de alzada que omitió pronunciarse sobre todos los puntos impugnados.

Manifestó que la resolución jerárquica ha interpretado incorrectamente los arts. 68, 115 y 198 de la C.P.E., puesto que para justificar la ratificación de la depuración del crédito fiscal establecido en la resolución administrativa de devolución indebida N° 21-001-2015, incurrió en error de interpretación y aplicación indebida de las normas citadas.

Sobre los cargos ratificados erróneamente calificados como “gastos sin medios fehacientes de pago”, sostuvo que, todos los gastos observados cumplen con los requisitos legales para ser sujeto de crédito fiscal IVA y por tanto, están vinculados a la actividad gravada generadora de ingresos de la empresa, además tienen su respaldo original, y la transacción ha sido efectivamente realizada y, en todos casos cuentas con medios fehacientes de pago, razón por la que todas las facturas observadas cumplieron con el criterio jurisprudencial asumido por la autoridad tributaria para ser válidas.

Bajo este concepto de gastos sin medios fehacientes de pago, se ratificó el cargo sobre una póliza de importación cuyo IVA se encuentra debidamente empozado y que en caso del contribuyente, se debe considerar que al ser su actividad principalmente exportadora, todos los gastos están vinculados a la exportación de su producción y por lo tanto sujetas a devolución impositiva.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocando parcialmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1466/2015 de 10 de agosto, pronunciada por la AGIT.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado que cursa de fs. 108 a 117, con base a los siguientes argumentos:

Que la demanda contencioso administrativa, no se traduce en una copia textual de los supuestos agravios formulados en el recurso jerárquico, que en el presente caso no se advierte que el demandante haya expresado agravios que le hubieren provocado indefensión o de qué manera se hayan violado o conculcado determinadas normas.

De tal manera la instancia jerárquica de manera fundamentada y motivada señaló claramente que, de acuerdo a los argumentos esgrimidos en el Recurso de Alzada, el recurrente impugnó la resolución administrativa de devolución indebida N° 21-0001-15, de 20 de enero de 2015, refiriéndose en cuanto a los aspectos de forma a) La nulidad del acto administrativo por incongruencia (como elemento esencial del debido proceso), en razón a que la resolución administrativa impugnada, hiciera referencia a una supuesta devolución indebida y en cuanto a los aspectos de fondo los 12 puntos descritos en el memorial cursante de fs. 110-111.

En este contexto señaló que, Altifibers S.A., en su recurso de alzada impugnó de forma puntual cada concepto observado por la AT, sin embargo, cabe dejar establecido que dentro del recurso de alzada analizado, no se encuentran como conceptos impugnados, las facturas de compras observadas por la AT de los proveedores Hipermáx SA, YPFB, Eusebio Cardozo Aguilar, Ministerio de Salud y Deportes, Casa Radiol LTDA., y Atimex Bolivia SRL, por lo que según la empresa recurrente, la instancia de alzada no habría emitido pronunciamiento, es decir, no existe fundamento de los agravios que pudiera causar la depuración de las facturas de dichos proveedores.

Que sobre la depuración de las facturas de compras de los proveedores citados, la empresa recurrente no las impugnó; por tanto, la instancia de alzada, en cumplimiento de la normativa y doctrina, de forma correcta en la resolución del recurso de alzada, señaló que se encuentra impedida de emitir pronunciamiento; si bien la empresa recurrente aduce que en su memorial de señaló que interpone recurso de alzada, impugnando la Resolución Administrativa de devolución indebida N° 21-0001-2015 y que se habría detallado los importes impugnados en un cuadro especificando los cargos, empero, esto no se equipara con la fundamentación de un agravio, sino únicamente dio cumplimiento con los requisitos establecidos en los incs. c) y d) parág. I, art. 198 del C.T.B., y no así con el requisito establecido en el inc. e) de dicha normativa, referido a la exposición de la fundamentación de los agravios que se invoquen.

En consecuencia, la instancia de alzada, en observancia del principio de congruencia y conforme con lo dispuesto en los arts. 198-I-e) y 211 del C.T.B., emitió pronunciamiento únicamente en función a los puntos planteados por la empresa recurrente en el memorial de Recurso de Alzada, citando al respecto jurisprudencia contenida en la S.C.P. N° 0532/2014 de 10 de marzo, referida al principio de congruencia.

Por lo expuesto, señaló que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Impugnada, que fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, en este sentido citó la Resolución N° STG-RJ/0121/2008 emitida por el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3., que expresa que los puntos no impugnados en instancia de

alzada no podrán ser resueltos en instancia jerárquica, también la S.C. N° 0632/14 de 10 de marzo de 2014, referente al debido proceso y los principios de fundamentación y motivación en las resoluciones.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por Altifibers S.A., manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1466/2015 de 10 de agosto.

III. Intervención del tercero interesado.

Juan Carlos Mendoza Alvares, en representación legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en su calidad de tercer interesado se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de enero de 2016, que cursa de fs. 23 a 25, solicitando se emita sentencia revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1466/15 de 10 de agosto 2015 y se mantenga firme y subsistente la resolución administrativa de devolución indebida N° 21-0001-15 de 20 de enero de 2015.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El 16 de septiembre de 2014, la AT, notificó a Altifibers S.A., con las ordenes de verificación que establecen la verificación del IVA por los periodos fiscales, septiembre, octubre, diciembre 2011, enero a septiembre de 2012 y abril de 2013, en la modalidad de verificación previa CEDEIM con un alcance en los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en los periodos y formalidades del gravamen arancelario (GA), asimismo, notificó los requerimientos F. 4003 y anexos al requerimiento, en los cuales se solicitó, la presentación de las declaraciones Juradas del IVA, Form. 210, Libros de ventas y compras entre otra documentación.

El 3 de octubre de 2014, la At, emitió el acta de recepción de documentación detallando documentación presentada por Altifibers S.A.

El 4 de diciembre de 2014, la AT, emitió los Autos Iniciales de sumario contravencional, por no haber registrado el sujeto pasivo en el libro auxiliar módulo de bancarización da vinci, de las pólizas de importación Nos. C-36022, C48229, C-43113, C-2495, C-2733, C-3696, C-13402 y C-19908, de los periodos fiscales octubre, diciembre de 2011, enero, febrero, mayo y julio de 2012, habiendo contravenido lo dispuesto en el art. 8 de la RND N° 10-0011-11; por lo que sanciona con la multa de 450 UFV, por cada póliza no registrada, en aplicación del sub num. 4.8.2, num. 4, anexo consolidado RND N° 10-0030-2011, haciendo un total de 3.600 UFV.

El 29 de diciembre de 2014, la AT, emitió el Informe CITE: SIN/GGLP/DF/SVE/INF/03953/2014, en el que se describen las observaciones de las facturas de compras cuyo Crédito Fiscal depurado alcanza a Bs 68.603.-, por no estar vinculadas a la actividad exportadora; por otro lado se señala que observó la Póliza de Importación cuyo crédito alcanza a Bs 6.857.-, por no contar con medio fehaciente de pago, ni registro contable.

El 29 de enero de 2015, la AT, notificó a Altifibers S.A., con la R.A. N° 21-0001-2015, que establece como importe no sujeto a devolución por el IVA de los periodos fiscales septiembre, octubre y diciembre de 2011, enero a septiembre de 2012 y abril de 2013, el importe de Bs 75.461.-, y por importe a devolver Bs 373.768.-, por el mismo impuesto y los mismos periodos fiscales.

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de recurso jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si corresponde la nulidad de la resolución del recurso de Alzada N° 00466/2015, porque supuestamente según afirma la parte recurrente, la ARIT LPAZ, se abstuvo de pronunciarse sobre diversas facturas depuradas por la administración tributaria, omisión ratificada por la AGIT.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Especializada de éste tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI.1. En este contexto, analizado los antecedentes que informan al proceso, se evidencia que, la administración tributaria emitió de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0001-15 de 20 de enero de 2015, en la que se estableció como monto no sujeto a devolución por el Impuesto Al valor Agregado IVA al contribuyente ALTIFIBERS S.A. emergentes de las Ordenes de Verificación –CEDEIM descritas en dicho acto administrativo, de los periodos fiscales septiembre, octubre y diciembre de 2011, enero a septiembre de 2012 y abril de 2013 el importe de Bs 75.461.-

Como consecuencia de la citada resolución, el contribuyente Altifibers interpuso recurso de alzada conforme se evidencia a fs. 72 a 81 vta., del anexo dos, acto administrativo resuelto por la ARIT mediante Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0466/15 de 25 de mayo de 2015, cursante de fs. 151 a 165 del anexo 2, revocó parcialmente la Resolución de Devolución Indebida N° 21-0001-15 de 20 de enero de 2015, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Altifibers S.A., en consecuencia deja sin efecto el importe de Bs 2.407.-, establecido como no sujeto a devolución impositiva mediante CEDEIM's, acto Administrativo que fue motivo de la interposición del Recurso Jerárquico por parte del contribuyente Altifibers S.A., solicitando la nulidad de la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0466/15 de 25 de mayo de 2015, por haber omitido pronunciamiento sobre aspectos impugnados en el recurso de alzada, emitiendo la AGIT la resolución hoy Impugnada que resolvió confirmar la resolución emitida por la ARIT.

Ahora bien, sobre el caso objeto de análisis, cabe manifestar que el sujeto pasivo, en su recurso de alzada, a tiempo de impugnar la resolución emitida por la ARIT, en cuanto a los problemas de fondo entre sus agravios expresó los siguientes aspectos:

- 1.- Que los servicios de consultoría en sistemas observados por el SIN corresponder a una consultoría contratada para mejorar el sistema contable.
- 2.- Que la factura que detalla la compra del ventilador, no corresponde a la actividad.
- 3.- Que la factura con fecha sobre escrita Estación de Servicio Tarapacá, Factura N° 46071 compra de gasolina.
- 4.- Compra de material de limpieza.
- 5.- Compra de distintos accesorios para movilidad y vehículos.
- 6.- Detalle de la factura no especificada y no vinculada a la actividad.
- 7.- Nota que detalla servicio de Courier nacional.
- 8.- Nota fiscal facturada por la compra de empaque neopreno, producto no vinculado a la actividad.
- 9.- Pago de pasajes línea aérea, no especifica destino, no vinculada a la actividad.
- 10.- Servicio de seguros no vinculados a la actividad.
- 11.- Notas fiscales por compra de gasolina, no justificadas.

Aspecto que han sido objeto de observación por parte de la administración tributaria, observaciones que según el contribuyente ha sido desvirtuado, fundamentando cada uno de los aspectos invocados.

Sin embargo, al margen de los 11 puntos expresados como agravios en el recurso de alzada, el sujeto pasivo Altifibers S.A., cabe destacar que dentro del recurso de alzada, revisado el contenido textual del mismo, no se encuentran como agravios, los conceptos referentes a las facturas de compras observadas por la administración tributaria de los proveedores Hipermaxi S.A., YPFB, Eusebio Cardozo Aguilar, Ministerio de salud y Deportes, Casa Radiol Ltda., y Atimex Bolivia SRL, extremos sobre los cuales la instancia de alzada no se habría pronunciado, es decir, que no existe argumentación alguna sobre estos puntos traídos hoy a colación.

En este contexto, se puede evidenciar que el contribuyente ahora demandante Compañía Altifibers S.A., respecto a la depuración de las facturas por las compras de los aludidos proveedores, no fueron objeto de impugnación o expresión de agravios; por lo que la ARIT, a tiempo de emitir su resolución, actuó correctamente, puesto que se encuentra impedida de emitir pronunciamiento sobre aspectos que no han sido reclamados en su momento, precluyendo su derecho de hacerlo.

En consecuencia, la autoridad regional de impugnación tributaria, al emitir la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0466/15 de 25 de mayo de 2015, emitió un fallo conforme a lo previsto en el art. 198-I del C.T.B., que señala: los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: e) “Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide”. Por su parte, el art. 221-I del mismo cuerpo legal establece: “Las resoluciones se dictaran en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del superintendente tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas”. No siendo por tanto lo afirmado por la parte demandante.

Sobre el instituto de la nulidad debemos referirnos a los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

Por su parte, el tratadista Eduardo Couture en su obra fundamentos de derecho procesal civil, expresa que: “Frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”; y, precisado en el art. 117-I de la Norma Fundamental que dispone: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos, principio que

fue debidamente aliado por las autoridades administrativas a tiempo de emitir sus resoluciones, no siendo por tanto evidente su incorrecta aplicación.

Por todo lo referido anteriormente, este tribunal con la facultad conferida para realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la AGIT, al pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., por disposición de los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda cursante de fs. 91 a 95 vta., de obrados, manteniendo firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 1466/15 de 10 de agosto de 2015.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



79

**Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes que impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 62 a 68, réplica de fs. 92-93 vta., dúplica de fs. 97-98 vta., argumentos del tercero interesado de fs. 23 a 25, los antecedentes del proceso y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

El 14 de julio de 2014, mediante memorial de 7 de julio de ese mismo año, petitionó ante la Gerencia Regional Santa Cruz, de la Aduana Nacional, la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación con el acta de intervención GR.SCZ-UFIZR-0043/08 de 23 de octubre de 2008, practicada en tablero de la GR-SCZ de la AN y con la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-164/2012 de 26 de diciembre, practicada mediante edictos.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT-SCZ), pronuncia la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0417/2015 de 11 de mayo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo y rechazando el recurso de alzada.

Interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT, confirma la resolución de alzada mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que interpone la demanda contenciosa administrativa por no haber efectuado una correcta interpretación, debida aplicación de las leyes y normas en vigencia, menos valorado las pruebas de cargo, extremos que fueron expuestos tanto en el recurso de revocatoria como jerárquico y respectivamente.

Que nunca fue notificado en forma personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-164/2012, contraviniendo lo establecido por la L. N° 2492 (C.T.B.).

Que la GR-SCZ de la AN, no emitió pronunciamiento alguno dentro del plazo de 6 meses previsto por el art. 17-II de la L. N° 2341, computables desde el inicio del procedimiento; el parágrafo III de la citada norma, determina que transcurrido dicho plazo sin que exista resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo, situación que aconteció en el presente caso; formulado el recurso de alzada, la ARIT-SCZ, pronuncia la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0417/2015 de 11 de mayo,

anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que se notifique en forma legal los actos administrativos y rechaza el recurso de alzada sin tomar en cuenta que la GR-SCZ de la AN, al momento de responder al recurso aclaró que se brindó respuesta al memorial de solicitud de nulidad de notificación por medio de un proveído, conforme establece el escrito de respuesta.

Que interpuesto el recurso jerárquico bajo el argumento que la GR-SCZ de la AN al momento de responder el recurso, reconoció que se dio respuesta a la nulidad de notificación suscitada y que en su respuesta indicó que el acta de intervención se notificó en tablero de la GR-SCZ de la AN sin mencionar día, mes y año, menos quién la hubiera practicado; y, respecto a la resolución sancionatoria, que la misma se notificó al representante de la Agencia Despachante (ADA) LOMALTA S.R.L. y sobre la notificación a su persona, de los antecedentes se advierte que no se dio cumplimiento de los arts. 83-1 y 84 de la L. N 2492, es decir, no se notificó personalmente el Acta de Intervención, normas concordantes con el art. 33-I de la Ley de Procedimiento Administrativo, no existen actos que precedieran a la notificación mediante edictos, afectando sus derechos al debido proceso y defensa protegidos constitucionalmente y contenido en el art. 68-6 del citado C.T.B., que consagra el principio de legalidad.

Que la AGIT erróneamente y sin considerar la falta de notificación personal con el Acta de Intervención y con la resolución sancionatoria en contrabando, confirma la resolución de alzada.

Que con base en el principio de prelación normativa previsto en el art. 5 del C.T.B., las autoridades administrativas en instancia de alzada y jerárquico deben aplicar y resolver este punto conforme a lo dispuesto por el art. 33-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, razón por la que primero se aplica la constitución, luego las leyes, después los decretos y finalmente las resoluciones normativas de directorio que sólo son normas reglamentarias que no pueden legislar derechos en observancia del principio de legalidad.

Finalmente, en el presente caso, existe vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, por falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, situación que genera nulidad de los actos.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocando totalmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto, pronunciada por la AGIT dentro del recurso de alzada interpuesto contra la GR-SCZ de la AN; por ende, nula y sin valor legal el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08 de 23 de octubre de 2008 y la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-164/2012 de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 22 de febrero de 2016, que cursa de fs. 62 a 68, con base a los siguientes argumentos:

En cuanto a la falta de notificaciones con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria, corresponde resaltar que el fundamento de los memoriales de recurso de alzada presentados por el sujeto pasivo el 19 de enero y el 4 de febrero de 2015, fue el silencio administrativo de la GR-SCZ de la AN al no haber emitido respuesta alguna al memorial de 14 de julio de 2014 por el cual argumenta la nulidad de obrados precisamente por falta de dichas notificaciones, alegando la vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa y petición, solicitando que se anule obrados hasta el vicio más antiguo, para que se notifique el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08; efectivamente, conforme manifiesta el sujeto pasivo, la administración aduanera no emitió pronunciamiento alguno respecto a petición de la nulidad de obrados por falta de notificaciones y transcurrido el plazo de 6 meses previsto al efecto de consideró por desestimada la misma por silencio administrativo; es respecto al silencio administrativo negativo de la GR-SCZ de la AN que el sujeto pasivo interpone los recursos de revocatoria y jerárquico, no así contra los actos administrativos en sí como ser el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando; las pretensiones expuestas en la presente demanda son incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT.

Resulta necesario hacer mención al principio de convalidación de los actos, entendiendo por éste como que toda nulidad se convalida por el consentimiento aún en el supuesto de concurrir los presupuestos de la nulidad, así lo establece la doctrina y la jurisprudencia; en cuanto al principio de congruencia, el art. 198-I del C.T.B., prevé que la obligación de expresar los agravios de manera correlativa y congruente, además la sentencia N° 228/2013 de 2 de julio, de la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia, señala que cuando el demandante incorpora elementos no invocados en la etapa recursiva jerárquica, al no haber sido planteados oportunamente como agravio, los puntos señalados en la demanda contenciosa administrativa se tienen como actos consentidos libre y expresamente, habiendo el demandante renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos; no impugnó los actos administrativos que hoy observa en demanda contenciosa administrativa, sino únicamente el silencio administrativo negativo por falta de respuesta a su solicitud de 14 de julio de 2014; y, conforme al art. 143 del C.T.B., el silencio administrativo no es un acto impugnabile recurrible impugnabile a través del recurso de alzada y tampoco está previsto en el art. 4 de la L. N° 3092.

En cuanto a la vulneración del derecho al debido proceso por falta de notificación con el Acta de intervención y resolución sancionatoria en contrabando, la S.C.P. N° 0347/2012 de 22 de junio establece que los elementos que componen dicho derecho son el derecho a un proceso público, al juez natural, a la igualdad procesal de las partes, a no declarar contra sí mismo, la presunción de inocencia, derecho a la comunicación previa de la acusación, a la defensa material y técnica, concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa, derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, derecho a la congruencia entre acusación y condena, el principio non bis in ídem, derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones; ninguno de ellos fue vulnerado por la instancia jerárquica, conforme consta en los antecedentes del presente proceso; no se causó indefensión alguna al demandante, por ello presentó sus recursos de revocatoria y jerárquico y la norma tributaria vigente es clara en cuanto a la notificación de ciertos actos en forma personal y en secretaría, y no es permisible a través del proceso contencioso administrativo, salvar la negligencia o descuido del ahora demandante.

Finalmente, la demanda es contradictoria, además de contener afirmaciones generales e imprecisas, por cuanto en el petitorio se indica textualmente declarar nula y sin valor legal el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, empero los fundamentos expuestos refieren a la nulidad de las notificaciones con dichos actos administrativos, por lo que no existe un nexo de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y al lesión causada al derecho o garantía y esa exigencia no se limita a enumerar artículos sino a explicar desde el punto de vista causal, cómo esos hechos han lesionado el derecho en cuestión, situación contenida en amplia jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto.

III. Intervención del tercero interesado.

Guadalupe Orellana Medrano y Andreyra Karla Araya Bernal, en representación legal de Willan Elvio Castillo Morales, Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de enero de 2016, que cursa de fs. 23 a 25, con base en los siguientes argumentos:

El procedimiento administrativo se encuentra en etapa de ejecución del adeudo tributario, habiendo sido remitidos los antecedentes a la Supervisora de Ejecución Tributaria de la Aduana Nacional que lleva en custodia el expediente con código SET 70/2014 para la aplicación de medidas coactivas, por cuanto la resolución sancionatoria en contrabando, adquirió calidad de firmeza constituyéndose en título de ejecución tributaria conforme establece el art. 108 del C.T.B.

En cuanto a la nulidad de las notificaciones alegada por el demandante, el art. 68-8) de la L. N° 2492 reconoce el derecho del sujeto pasivo a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria y el art. 90 del citado texto legal, prevé que los actos administrativos que requieran notificación personal serán notificados en secretaría y el sujeto pasivo tiene la obligación de asistir los miércoles de cada semana para notificarse con todas las actuaciones y su incomparecencia no impide que se practique la diligencia de notificación y en caso de contrabando, el acta de intervención y resolución determinativa serán notificados bajo ese medio.

La Administración Aduanera cumplió plenamente la notificación con el acta de intervención en tablero de secretaría, sin negar el derecho a la información que le asiste al sujeto pasivo, más aún porque su conducta fue calificada como contrabando contravencional previsto en el art. 181 del C.T.B., por cuanto el art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009, incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional a 200.000.- UFV, sin competencia del Ministerio Público.

El sujeto pasivo no hizo uso de los 3 días hábiles administrativos para presentar sus descargos ante la Administración Aduanera, por tanto se emite la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-164/12, notificada el 31 de diciembre de 2012 mediante edicto de ley practicado conforme derecho y tampoco fue impugnado por la vía correspondiente, ello implica el consentimiento y validación de todos actuados y la preclusión del derecho a recurrir oportunamente de ellos. La jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 0554/2010-R de 12 de julio y la S.C.P. N° 0187/2014-S1, entre otras, establece que el sujeto pasivo no puede alegar desconocimiento de las notificaciones practicadas en secretaría de la administración aduanera.

Respecto a la falta de actuados que precedan notificaciones por edictos, el demandante alega que no existe ninguna notificación personal, tampoco de avisos de visita, mucho menos una representación para cumplir con una notificación mediante cédula o procedimiento que diera lugar a la notificación mediante edicto con resolución sancionatoria; el art. 83 de la L. N° 2492, reconoce válidamente como un medio legítimo de notificación el edicto de prensa, que cumple la finalidad de hacer público el acto administrativo a objeto que el sujeto pasivo tome conocimiento de la existencia de un proceso en su contra, por desconocimiento de su domicilio, con publicaciones en dos oportunidades con intervalo de por lo menos tres días corridos entre la primera y segunda, en medio de prensa de circulación nacional, elementos que fueron debidamente cumplidos por la Administración Aduanera; y, en todo caso, el demandante reclama situaciones que no fueron observadas en las instancias respectivas y de considerarse que el proceso es de puro derecho.

Sobre el silencio administrativo, el art. 143 del C.T.B., claramente prevé los actos administrativos que pueden ser objeto de impugnación mediante recurso de alzada, entre los cuales no se encuentra el silencio administrativo al no considerarse un acto recurrible; la demanda resulta confusa, por cuanto se invoca la nulidad de actuados consentidos al no haber sido oportunamente impugnados y sobre los cuales acertadamente falló la autoridad de impugnación tributaria.

En cuanto al debido proceso, no existe vulneración alguna, el sujeto pasivo tuvo la oportunidad presentar sus descargos correspondientes y desvirtuar las faltas en las que incurrió, cada actuado fue debidamente comunicado conforme establece la norma, por lo que no es posible alegar su invalidez.

Finalmente, en materia de nulidades procesales se debe observar ciertos principios de modo que la nulidad resulte útil al proceso, restableciendo los derechos que se hubieran vulnerado, de ello se infiere que el error de procedimiento debe estar expresamente establecido y sancionado con nulidad en la ley; la administración aduanera se remite al ordenamiento jurídico establecido y hace conocer por secretaría y mediante edicto de ley, las actuaciones procedimentales y el alcance de las mismas a través de las resoluciones correspondientes; la documentación presentada como de reciente obtención, carece de justificación válida y legal sobre las razones por las que no fueron presentadas en tiempo oportuno; al ser un proceso de puro derecho corresponde al demandante asumir el proceso y las determinaciones a las que se arribaron luego de su ejecución.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado solicita que se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto y en consecuencia firme y subsistente la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS 164/2012 de 26 de

diciembre y el proveído de ejecución tributaria AN-ULEZR-PET 375/2014 de 27 de octubre, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, a objeto de proseguir la ejecución del adeudo tributario.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El 23 de octubre de 2008, la administración aduanera emite el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08, contra el ahora demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, en la cual se presume que los sindicatos incurrir en la comisión del delito de contrabando, el valor del vehículo automotor importado de \$us. 6.999.-, y determina el tributo omitido actualizado en base a la valoración comparativa de 13.513.21 UFV's, imponiendo la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando; consta en antecedentes administrativos, la notificación con dicha acta de intervención, se practica en tablero de la GR-SCZ de la AN, a "Víctor A. Urzagasti" entre otros sujetos pasivos, con firma y sello del responsable de la diligencia y como testigo de actuación se consigna a "Justo Mamani Riveros", empero en la firma del mismo no se identifica nombre; dicha diligencia es practicada el 16 de febrero de 2011.

El 17 de diciembre de 2009, del análisis realizado a las investigaciones que se procesan bajo la dirección del Ministerio Público, en el proceso aduanero seguido por la Aduana Regional Santa Cruz mediante Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08, se pronuncia la resolución fiscal de rechazo de dicha acta de intervención y querrela, por constituir una contravención aduanera.

El 26 de diciembre de 2012, se pronuncia la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-164/2012 de 26 de diciembre, declarando probada la comisión de contrabando contravencional contra el ahora demandante y otros, y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación al art. 181-II del C.T.B., impone la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08, equivalente a \$us. 6.999.-; la notificación con dicha resolución sancionatoria en contrabando, se practica mediante edictos a "Víctor Alberto Urzagasti", publicados el 31 de diciembre de 2012 y el 8 de enero de 2013 en el periódico El Mundo.

El 14 de julio de 2014, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, argumenta ante la GR-SCZ de la AN, la nulidad de las diligencias de notificación con el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08, practicada en tablero de la GR-SCZ de la AN y de la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-164/2012, practicada mediante edictos.

El 6 de enero de 2015, la GR-SCZ de la AN, emite un proveído en atención al escrito presentado el 14 de julio de 2015, declarando no ha lugar la nulidad peticionada respecto a las notificaciones con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria en Contrabando; no consta notificación alguna sujeto pasivo con dicha decisión.

Formulado el recurso de alzada por el ahora demandante, mediante escritos presentados el 19 de enero y el 4 de febrero de 2015, el ahora demandante hace referencia al silencio administrativo negativo que operó ante su solicitud de nulidad de notificaciones de 14 de julio de 2014, con el Acta de intervención y la Resolución Sancionatoria; en alzada, la ARIT-SCZ emite la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0417/2015 de 11 de mayo, anulando obrados hasta el auto de admisión del recurso de alzada de 11 de febrero de 2015 y rechaza el recurso de alzada formulado por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes sobre la nulidad argumentada respecto a las notificaciones practicadas con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria en contrabando.

Interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT, confirma la resolución de alzada mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto, ordenando a la ARIT-SCZ rechazar el recurso de alzada del ahora demandante.

En cumplimiento a la decisión jerárquica, la ARIT-SCZ, emite el auto de rechazo de 30 de septiembre de 2015, del recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes mediante memorial de 19 de enero de 2015.

IV.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, el 9 de octubre de 2015, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto, pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 11 de agosto de 2015 mediante cédula; la AGIT presenta la contestación de fs. 62 a 68 y el tercero interesado sus argumentos de fs. 46 a 48; se presenta la réplica, dúplica y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C.,-1975 y el Cód. Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsa de los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492 Cód. Trib., en cuanto a notificaciones y si su accionar conlleva el respeto de los derechos al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa e igualdad de las partes, reconocidos por la Constitución Política del Estado; argumentando que la administración aduanera tramitó un proceso sumario contravencional en su contra y pronuncia el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08 de 23 de octubre de 2008 y la resolución sancionatoria en Contrabando ABN-ULEZR-RS-164/2012 de 26 de diciembre, contraviniendo los arts. 83-1 y 84 del C.T.B., e incurriendo en vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa e igualdad de las partes, al no haber sido debidamente notificados a efectos de presentar los descargos respectivos y de esa forma asumir la defensa necesaria.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Especializada de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI.1. Sobre las diligencias de comunicación en materia tributaria.

El art. 83.I del C.T.B., determina que los actos y actuaciones de la administración tributaria pueden ser notificados: 1. Personalmente; 2. Por Cédula; 3. Por Edicto; 4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5. Tácitamente; 6. Masiva; 7. En Secretaría; determinando en su segundo párrafo, la nulidad de toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas.

Por su parte, el art. 84 de la norma tributaria, expresa en cuanto a las notificaciones en forma personal:

I. Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89° de este código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal.

II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado.

III. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales”.

Con relación a las notificaciones masivas, el art. 89 del CTB, establece que:

“Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97° del presente código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco (5) días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.

2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince (15) días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación”.

La norma reglamentaria, en su art. 13 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, determina la cuantía para la validez de las notificaciones masivas, que indica:

I. Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la administración tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse.

II. Las administraciones tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. N°2492.

III. Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán:

a) Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta diez mil unidades de fomento de la vivienda (10.000 UFV's) por cada acto administrativo.

b) Para los Gobiernos Municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria”.

En ese contexto, y a efectos del análisis del presente caso, resulta necesario considerar que la notificación con el Acta de Intervención se practicó mediante cédula, el valor del vehículo automotor importado es de \$us. 6.999.-, y el monto del tributo omitido actualizado con base en la valoración comparativa establecido en la misma por la administración aduanera, asciende a 13.513.21 UFV's y se imponiendo la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando.

V.2. Sobre la nulidad alegada por el demandante y el debido proceso.

Los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

Por su parte, el tratadista Eduardo Couture en su obra fundamentos de derecho procesal civil, expresa que: “frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: “El estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin

dilaciones”; y, precisado en el art. 117-I de la norma fundamental que dispone: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomodan a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: “En opinión de esta Corte, para que exista ‘debido proceso legal’ es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional”.

La indefensión conforme expresa Manuel Ossorio en su diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales: “Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte, en un juicio que lo afecta. Esa indefensión vulnera el principio de inviolabilidad de la defensa, que suele representar una garantía constitucional”.

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad- deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados por indefensión o situaciones de orden público.

En ese contexto, y conforme se dirá a continuación, en el presente caso, este tribunal advierte indefensión provocada en el sujeto pasivo al momento de practicar la diligencia de notificación mediante cédula fijada en tablero de la GR-SCZ de la AN y que amerita la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación observadas por el ahora demandante sobre el accionar de la administración aduanera.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

VI.3. Sobre la notificación con el acta de intervención.

Emitida el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08 de 23 de octubre de 2008, por la administración aduanera, contra el ahora demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, acta que presume que los sindicatos incurrir en la comisión del delito de contrabando, el valor del vehículo automotor importado de \$us. 6.999.-, y determina el tributo omitido actualizado con base en la valoración comparativa de 13.513.21 UFV's más la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando; conforme consta en antecedentes administrativos, la diligencia de notificación con la misma se practica el 16 de febrero de 2011, en tablero de la GR-SCZ de la AN, a “Víctor A. Urzagasti”, con firma y sello del responsable de la diligencia y como testigo de actuación “Justo Mamani Riveros”.

La diligencia adolece de defectos formales que justifican su inexistencia o nulidad, por cuanto no se consigna el nombre completo del sujeto pasivo ahora demandante, se omite el segundo nombre “Alberto” y el segundo apellido “Fuentes”; y, tampoco identifica con el nombre respectivo al testigo de actuación a momento de suscribir la firma en la diligencia, simplemente lleva una firma y leyenda “testigo de actuación C.I. 5985814 LP”.

Estas situaciones implican la invalidez de la diligencia de comunicación, más aún si consideramos que se trata de una diligencia con el acta de intervención que reviste vital importancia para el desarrollo del proceso administrativo, por cuanto otorga un plazo perentorio a efectos de que el sujeto pasivo presente sus descargos respectivos y de esa forma ejerza sin restricción alguna su derecho a la defensa e igualdad entre las partes como elementos constitutivos del debido proceso consagrado en la Constitución política del Estado.

En consecuencia, se inobservaron la normativa aplicable a las diligencias de comunicación en materia tributaria y en cuanto al contenido de la notificación, situación que implica la vulneración de derechos y garantías constitucionales y que justifica plenamente la nulidad de las diligencias que tampoco cumplieron su fin, poner a conocimiento del sujeto pasivo el proceso administrativo contravencional iniciado en su contra a efectos de que asuma defensa.

VI.4. Sobre la notificación con la resolución en contrabando.

De la revisión de antecedentes se evidencia que una vez pronunciada la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-164/2012 de 26 de diciembre, que declara probada la comisión de contrabando contravencional contra el ahora demandante y otros, y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación al art. 181-II del C.T.B., impone la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08, equivalente a \$us. 6.999.-, la notificación con dicha resolución sancionatoria en contrabando, se practica mediante edictos a “Víctor Alberto Urzagasti” omitiendo el segundo apellido del sujeto pasivo ahora demandante y por ende su debida identificación, mismos que son publicados el 31 de diciembre de 2012 y el 8 de enero de 2013 en el periódico El Mundo.

Con base en los fundamentos expuestos para el anterior punto desarrollado precedentemente, de igualo forma, resulta nula la notificación realizada al sujeto pasivo ahora demandante, con la resolución sancionatoria en contrabando mediante edictos asemejando la situación a una forma masiva de notificación en medio de prensa inaplicable al presente caso, por carecer de requisitos de validez que no

pueden darse por bien hechos, más aun considerando que la cuantía del tributo omitido que sobrepasa los 10.000 UFV's establecidos al efecto por la norma procedimental relativa a diligencias de comunicación válidas, conforme se tiene transcrito y explicado anteriormente.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la pretensión expresada en la demanda, los antecedentes del proceso y de la fundamentación jurídica precedente, se concluye lo siguiente:

Que la notificación secretaría con el acta de intervención, carece de requisitos para su validez y contraviene el art. 84 y 85 del C.T.B., situación que causa indefensión al sujeto pasivo ahora demandante y en consecuencia no es válida.

Que la notificación mediante edictos con la resolución sancionatoria en Contrabando, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del C.T.B., aspectos que no fueron observados por la administración aduanera y tributaria.

Que la falta de notificación personal con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria, generan la vulneración del debido proceso en sus elementos defensa e igualdad de las partes, situación que justifica la nulidad de las mismas.

Por lo expuesto, corresponde reparar la vulneración de derechos al sujeto pasivo y dejar sin efecto las actuaciones vulneratorias de la administración aduanera y tributaria.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA en parte la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Urzagasti Fuentes contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; y en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1388/2015 de 3 de agosto, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0417/2015 de 11 de mayo, la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-164/2012 de 26 de diciembre y la diligencia de notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0043/08 de 23 de octubre de 2008, practicada mediante cédula fijada en secretaría de la administración aduanera al sujeto pasivo ahora demandante; y, se mantiene firme y subsistente dicha el acta de intervención, ordenando se proceda a la notificación legal de Víctor Urzagasti Fuentes, a efectos de que asuma defensa y presente los descargos respectivos.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



80

Empresa Constructora "ERIKA S.R.L."
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 84 a 98, interpuesta por la empresa Constructora ERIKA S.R.L., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 240 a 248; el memorial de apersonamiento de fs. 266 a 271 del tercero interesado, el decreto de "Autos" de fs. 285; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La empresa Constructora Erika S.R.L., representada legalmente por Walter Guerrero, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo, expresando lo siguiente:

Señaló que mediante Orden de Fiscalización Posterior N° 027/2007 de 27 de agosto, se inició la fiscalización Aduanera Posterior a la empresa constructora Erika S.R.L., cuyo alcance es el pago del GA e IVA de las declaraciones de importación tramitadas en las gestiones 2004

a 2006. Añadió que una vez notificada con la citada orden de fiscalización, dentro del plazo previsto, presentó los descargos, emitiéndose posteriormente el Informe Final AN-GNFGC-DFOFC-016/08, de 15 de febrero de 2008, ratificando las observaciones del informe preliminar, por lo que se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRT-JUF N° 01/2008 de 20 de mayo.

En virtud de lo anterior se emitió Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, que declaró probada la comisión de contravención aduanera por contrabando, imponiendo como sanción la multa de \$us. 164.202.20, equivalente al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando.

Señalo que contra dicha Resolución la Agencia Despachante de Aduana "Bermejo", interpuso demanda contencioso tributaria, y mediante A.S. N° 136/2014 de 13 de octubre, se dejó sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto.

Que la empresa Erika S.R.L accionó recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba, que mediante Resolución STR-CBA/RA 0049/2009 de 19 de marzo, anuló obrados hasta el estado que se emita nueva acta de intervención contravencional. Deducido el recurso jerárquico, la AGIT emitió la Resolución AGIT-RJ 0210/2009 de 3 de junio, que revocó la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto.

En virtud de lo anterior, la empresa Constructora Erika SRL. Interpuso demanda contencioso administrativa, emitiéndose Sentencia N° 022/2013 de 11 de marzo, dejando sin efecto en parte a Resolución AGIT-RJ/0210/2009 de 3 de junio, en lo referido al pronunciamiento de fondo, manteniendo firme lo relacionado a la revocatoria de la nulidad dispuesta en la Resolución de Alzada STR-CBA/RA 0049/2009 de 19 de marzo, disponiendo que la ARIT Cochabamba, se pronuncie sobre el fondo del recurso de alzada.

Por lo anterior se pronunció la Resolución ARIT-CBA/RA 0496/2013, de 25 de octubre, confirmando la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, y posteriormente fue confirmada por la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Manifestó la falta de tipicidad y legalidad formal, ya que la actuación de la empresa no se ajustó al tipo penal o administrativo señalado en el art. 181 del Cód. Trib., toda vez que la mercancía fue legalmente importada al país, por vías habilitadas y sujeta a control aduanero conforme consta en el parte de recepción, existiendo falta de tipicidad en la conducta atribuida, acusando la violación del principio de legalidad previsto en el art. 283 del D.S. N° 25870 R.L.G.A. Añadió que la mercancía fue legalmente importada por la empresa LEIVAR, empresa autorizada por la superintendencia de hidrocarburos, y que la empresa demandante únicamente nacionalizó la mercancía que ya se encontraba en territorio aduanero nacional, y que cuentan con DUI's Nos. 2004/641/C-2, 2004/641/C-37, 2004/641/C-168, 1004/641/C-347, 2004/641/C-663, 2004/641/C-806, 2005/641/C-496, 2006/641/C-38 y 2006/641/C-438 y demás documentación respaldatoria, cumpliendo con el pago de tributos exigibles para su importación.

Señaló que se cumplió con lo exigido en los arts. 82 de la L.G.A. y 118-III-IV de su Decreto Reglamentario en relación a que el transportista adjunto el Manifiesto Internacional de Carga, y para el despacho aduanero se presentaron los documentos de embarque, Factura N° 067/05, Carta de Porte N° BR-0190-0076, MIC/DTA, partes de recepción de ALBO S.A. Acotó que la mercancía cuenta con certificaciones de calidad emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos.

Sostuvo que el argumento de la AGIT, en sentido que este tipo de mercancías sujeto a certificaciones, no podrían ser objeto de transferencia en recinto aduanero ni nacionalizadas por el adquirente, vulnerando derechos fundamentales al trabajo, al comercio y a la propiedad privada, reconocidos en los arts. 46-I, 47-I y 56-I de la C.P.E., y el hecho de que a posteriori manifiesten de que debió nacionalizar el importador y no el adquirente, provoca inseguridad jurídica.

Indicó que según la AGIT, las Resoluciones Administrativas Nos. SSDH1040/2006, 0238/2006, 1278/2004, 0752/2003 y 0238/2006, emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos autorizan a la Empresa LEIVAR Ltda., importar y comercializar las grasas y lubricantes que cumplan estándares de calidad, y que no son endosables en caso de transferencia en recinto aduanero; sin embargo, según el art. 118-III-IV del R.L.G.A., las autorizaciones únicamente se presentan al ingreso a territorio aduanero nacional. Replicó que fue en recinto aduanero que comercializó los lubricantes y grasas certificadas, bajo la modalidad de venta a la empresa demandante, quien en última instancia nacionalizó la mercancía importada.

Señaló que la AGIT confunde dos momentos diferentes como importación y nacionalización, utilizando inclusive como sinónimos al importador y al contribuyente; en este caso, el importador es la Empresa LEIVAR Ltda., y el contribuyente es la empresa Constructora ERIKA S.R.L., por lo que mal podría argüirse que la mencionada empresa constructora importó a territorio aduanero nacional, cuando ésta fue importada por la Empresa LEIVAR Ltda.

Alegó que la AGIT conculcó su derecho al comercio, al señalar que de acuerdo al art. 104 del Reglamento a la L.G.A., no sería posible la transferencia de mercancías y el endoso de los documentos de soporte, entre ellos las certificaciones de la Superintendencia de Hidrocarburos; norma que fue modificada por el D.S. N° 27905 de 13/12/2004 y D.S. N° 1487 de 6/02/2013, indicando que estas normas permiten la transferencia en general y el endoso de los documentos soporte para que el adquirente pueda someter la mercancía a un régimen aduanero, por lo que toda mercancía legalmente importada a recinto aduanero, puede ser transferida a un tercero, máxime, si la propia administración aduanera en su informe final de fiscalización, señala que los aceites lubricantes pueden ser objeto de comercialización en recinto aduanero.

Finalmente, expresó con relación a la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, existe cosa juzgada, al haber sido dejada sin efecto mediante A.S. N° 136/2014 de 13 de octubre, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, en la demanda contencioso tributaria interpuesta por la Agencia Despachante de Aduana Bermejo S.R.L.

I.3.- Petitorio: Concluyó solicitando se disponga se emita nueva Resolución de Recurso Jerárquico, respetando el derecho positivo y los principios y garantías reconocidos constitucionalmente.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 175 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, director ejecutivo general a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 240 a 248 de obrados, expresando lo siguiente:

Manifiestó que no se vulneraron derechos ni garantías constitucionales, sujetándose al procedimiento y a los términos solicitados en su oportunidad, conforme al principio de congruencia. Añadió que las DUI's Nos. C-2, C-37, C-168, C-347, C-663, C-806, C-496 y C-38 registran como importador a la Empresa Constructora ERIKA S.R.L., y que los documentos de embarque se encuentran a nombre de la empresa LEIVAR Ltda., por lo que si bien esta empresa inició la operación de importación hasta el recinto aduanero ALBO S.A. Asimismo toda la documentación soporte de las mencionadas DUI's como la factura comercial, lista de empaque, carta de porte, manifiesto de carga y certificado de origen, se encuentran consignados a nombre de la empresa LEIVAR Ltda., cuya autorización expresa ha sido emitida por la superintendencia de hidrocarburos, que autorizó a esta empresa, la importación y comercialización, conforme el art. 119-8) del D.S. N° 25870.

Indicó que las DUI's C-2, C-37, C-168, C-347, C-663 y C-806 se encuentran endosados el parte de recepción, carta porte, certificado de origen y la factura por parte de la empresa LEIVAR Ltda., a favor de la Empresa Constructora ERIKA S.R.L., conforme lo señala el art. 104 del R.L.G.A., pero no se toma en cuenta que este tipo de mercancía requiere de la certificación de la Superintendencia de Hidrocarburos y autorización expresa al importador, según los arts. 1-a), 3-a) y 19-a) del D.S. N° 26276 de 5 de agosto de 2001 y art. 7 del D.S. N° 28419 de 21 de octubre de 2005. Acotó que en las DUIS C-496, C-438 y C-38, no se evidencio ningún tipo de endoso en los documentos de transporte, tampoco que la mercancía hubiera llegado consignada a nombre de una institución financiera que hubiera intervenido en la operación de comercio exterior con el endoso de los documentos de embarque, sino se evidenció una transferencia mediante contratos de venta de mercancías de importación, por el cual se consigna a la empresa constructora Erika S.R.L., como importador de la mercancía.

Refiere que en relación a las Resoluciones Administrativas SSDH N° 752/2003 de 6 de octubre de 2003 y 1278/2004 de 14 de diciembre, fueron emitidas a favor de la Empresa LEIVAR Ltda., que autorizaban expresamente la importación y comercialización de aceites lubricantes de motores; pero que en las DUI's, se consigna como importador a la Empresa Constructora ERIKA S.R.L. Agregó que el importador debió registrarse y tramitar su autorización expresa como importador de lubricantes, y que la operación de comercialización es una actividad diferente a la importación y posterior a ésta; por lo que respecto al endoso de documentos y transferencia de propiedad de este tipo de mercancías, la empresa Erika S.R.L., debió tramitar ante a Superintendencia de Hidrocarburos, su certificación expresa que le permita actuar como importador de la mercancía.

Sostiene que la operación de importación, fue iniciada por la empresa LEIVAR Ltda., y que se transfirió la propiedad de los productos importados a la empresa Erika S.R.L., sin observar los arts. 104, 111-k) y 119-8) del RLGA, arts. 1-a), 3-a) y 19-a) del D.S. N° 26276 y art. 7 del D.S. N° 28419, y que la empresa Erika S.R.L, nacionalizó los productos importados, cuyo respaldo documental se encuentra a nombre de la empresa LEIVAR Ltda., vulnerando el art. 75 de la L. N° 1990.

Señala en relación a la denuncia de que se confunde al importador con el contribuyente, aclarando que el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera recayó en la Empresa Constructora Erika S.R.L., la que efectuó el pago de los tributos, además de aparecer como importador, que también fue quien presentó las DUI's mediante el Despachante de Aduana; sin embargo, la documentación soporte se encuentra a nombre de la empresa LEIVAR Ltda., que presentó la resolución administrativa de autorización para la importación de aceites y grasas lubricantes emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos, conforme a lo dispuesto en los DD.SS. Nos. 26276 y 28419, concordante con el art. 119 del R.L.G.A.

Añade que los deberes y responsabilidades otorgadas a la Empresa LEIVAR Ltda. son intransferibles, por lo que en ese contexto la Empresa Erika S.R.L., que nacionalizó las DUI's referidas supra, no se encuentra registrada en la Superintendencia de Hidrocarburos ni cuenta con resolución administrativa emitida por dicha entidad que le autorice la importación de aceites y grasas lubricantes, enmarcándose su conducta en los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492. En ese entendido la Empresa Erika S.R.L., no estaba autorizada para la importación de este tipo de productos.

Finalmente sostiene que no se vulneró el debido proceso, ni el derecho al comercio y la propiedad privada, porque no estuvo en controversia el derecho de propiedad del demandante o su derecho al comercio, sino la nacionalización de la mercancía, que requieren autorización previa de la Superintendencia de Hidrocarburos, haciendo alusión a la S.C. N° 521/2010-R de 5 de julio.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta, y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo.

III. De los argumentos del tercero interesado.

De igual manera, por memorial de fs. 266 a 271, se apersonó la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, representada legalmente por William Jaime Caveró Sánchez y Carola Carolina Martínez Vedia, señalando que la AGIT en la emisión de la resolución impugnada, no incurrió en violación al debido proceso por supuesta falta de tipicidad y legalidad.

Señala que la conducta de la empresa Erika S.R.L. se encuadra a lo dispuesto por el art. 181-b) de la L. N° 2492, porque efectuó el despacho aduanero de nacionalización a través del Régimen de Importación de Consumo a sabiendas que ha momento del despacho aduanero, no cumplió con la presentación de certificaciones que estaba obligado a presentar como los documentos soporte de las DUI's,

induciendo en error a la Administración Aduanera, aprovechando que siete de las nueve DUI's dentro del control aduanero, fueron aleatoriamente asignada a canal verde, lo que permitió el levante de mercancías en forma inmediata sin la revisión de la documentación.

III.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando se confirme la Resolución impugnada AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo, emitida por la AGIT.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsa de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

En 5 de septiembre de 2007, la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional, notificó a la Empresa Constructora Erika S.R.L., con la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 027/2007 de 27 de agosto, cuyo alcance es el GA e IVA-importaciones de las declaraciones de importación tramitadas en las gestiones 2004, 2005 y 2006 (fs. 4 de antecedentes administrativos).

Presentados los descargos, la Administración Aduanera, emitió informe final AN-GNFGC-DFOFC-016/08, estableciendo la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional, por la introducción en territorio aduanero nacional de mercancías sin contar con la Resolución de Autorización de Importación de la Superintendencia de Hidrocarburos (fs. 7 a 12 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, la Administración Aduanera, emitió Acta de Intervención Contravencional AN-GRT-JUF N° 01/2008 de 20 de mayo, en la que se presume la comisión de contrabando contravencional, estableciendo responsabilidad solidaria de la ADA Bermejo y su comitente constructora Erika S.R.L., por un monto de \$us. 164.202,20 (fs. 415 a 521 de antecedentes administrativos).

Ante esa circunstancia, la entidad demandante solicitó la nulidad del informe final, toda vez que las infracciones y sanciones por incumplimiento de la normativa en materia de calidad de carburantes y lubricantes, no es competencia de la Aduana Nacional, sino de la superintendencia de hidrocarburos (fs. 522 a 531 de antecedentes administrativos).

Mediante Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, emitida por la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera por contrabando contra la Empresa Constructora Erika S.R.L., representada por Walter Guerrero y Agencia Despachante de Aduana BERMEJO, imponiendo como sanción la multa de 164.202.20 equivalente al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, de acuerdo a la liquidación establecida en el Acta de Intervención Contravencional AN-GRT-JUF N° 01/2008 (fs. 543 a 545 de antecedentes administrativos).

Dicho fallo fue impugnado mediante recurso de alzada interpuesto por la empresa constructora Erika SRL. (fs. 46 a 50 vta. del primer cuerpo de antecedentes administrativos), emitiéndose Resolución STR-CBA/RA 0049/2009 que anuló obrados hasta el estado de emitir nueva Acta de Intervención Contravencional (fs. 129-130 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso jerárquico por la administración aduanera (fs. 143-144 de primer cuerpo de anexo), se emitió la Resolución AGIT-RJ 0210/2009 de 3 de junio, que revocó la Resolución STR-CBA/RA 0049/2009, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto (fs. 175 a 187 de antecedentes administrativos).

Deducida demanda contencioso administrativa, por Sentencia N° 22/2013 de 11 de marzo, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/210/2009 de 3 de junio, en lo que se refiere al pronunciamiento de fondo, disponiendo que la ARIT Cochabamba emita nuevo pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

En virtud de lo anterior la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emite nueva Resolución ARIT-CBA/RA 0496/2013 de 25 de octubre, que confirmó la Resolución Sancionatoria de Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto. (fs. 287 a 300 vta. de antecedentes administrativos).

Como consecuencia del aludido fallo, la empresa constructora Erika SRL., interpuso Recurso Jerárquico (fs. 362 a 372 vta. de anexo-segundo cuerpo), que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo (fs. 451 a 471 vta. tercer cuerpo de antecedentes administrativos) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0496/2013 de 25 de octubre.

Contra esa determinación, la empresa constructora Erika SRL., a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 84 a 98 de obrados.

IV.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico,

corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si es correcta la determinación pronunciada por la AGIT, al confirmar la Resolución de alzada, y mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria por Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, y si la empresa Constructora Erika S.R.L, cumplió todos los requisitos para la nacionalización de los productos adquiridos en territorio aduanero nacional.

V. Análisis de problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Uno de los principios que estructuran el derecho al debido proceso, es de legalidad, según el cual, nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se imputa, constituyendo una salvaguarda de la seguridad jurídica de las personas, ya que les permite conocer previamente cuándo y por qué motivos pueden ser objeto de penas ya sea privativas de libertad o de otra índole evitando toda forma de arbitrariedad o intervención indebida por parte de las autoridades penales respectivas. De esa manera, este principio protege la libertad individual, controla la arbitrariedad y asegura la igualdad de las personas ante el poder punitivo del Estado.

El art. 164-II de la C.P.E., señala que la ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia; consiguientemente, no puede exigirse el cumplimiento obligatorio de aquello que no está previsto en la ley, aspecto que se encuentra bajo el principio de legalidad. Así, en cuanto al accionar de la administración pública, el art. 232 de la norma fundamental, establece que ésta se rige por el principio de legalidad entre otros; así como la jurisdicción ordinaria, conforme lo instituye el art. 180 de la C.P.E.

En ese sentido la jurisprudencia constitucional a través de la S.C. N° 015/2017-S3 de 8 de febrero, prescribe que: "los incs. 1) y 2) del art. 108 de la C.P.E., establecen parte de los deberes que toda boliviana y boliviano debe cumplir, señalando lo siguiente: 1. Conocer y cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes. 2. Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución (...), así trasladando tales deberes al ámbito de la administración pública, se asume que los servidores públicos, por esa su condición se encuentran en la obligación de realizar todas sus actuaciones en el marco normativo y específico, garantizando el principio de seguridad jurídica.

Ese deber de cumplimiento de la ley a la que se refiere nuestra Norma Suprema, en la esfera del derecho administrativo, no representa otra cosa que acatar el principio de legalidad, mismo que se encuentra reconocido por el art. 4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), que refiere: c) Principio de sometimiento pleno a la ley; la administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso. Por consiguiente, cuando la administración pública despliega una actividad, en el marco del cumplimiento de la ley, ejerciendo un deber u obligación específico, no puede ser entendida como una conducta que vulnere derechos y/o garantías constitucionales"

Consiguientemente, bajo el principio de legalidad, se debe dar y exigir el cumplimiento de las disposiciones legales descritas, por lo que las autoridades y servidores públicos no pueden exigir el cumplimiento de aspectos que suponen o simplemente entienden, apreciaciones subjetivas, que sin embargo no están dispuestos en disposición legal alguna.

En la litis, la autoridad demandada señala que las resoluciones de autorización emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos en favor de la Empresa LEIVAR Ltda., son intransferibles, citando los DD.SS. Nos. 26276 y 28419. De la revisión de las citadas disposiciones legales, se advierte que ninguna de ellas prohíbe la referida transferencia o señale que son intransferibles; en ese sentido el art. 2 del D.S. N° 26276 que tiene el nomen juris de Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, señala que: "Este reglamento tiene por objeto establecer: a) Las especificaciones de calidad de carburantes y lubricantes; b) El control de las especificaciones de calidad de los carburantes y lubricantes; c) Normas sobre la importación de carburantes y lubricantes, y d) Las modificaciones y sanciones por incumplimiento de la normativa en materia de calidad de carburantes y lubricantes"; por lo señalado el objeto del D.S. N° 26276, se centra en el producto, la mercancía, y no en la condición del sujeto o la persona.

Del mismo modo el art. 3 del mismo cuerpo legal, refiere que quedan sujetos a ese reglamento, quienes en el territorio de Bolivia, realicen cualquier acto o actividad relacionada con la refinación, producción, importación, distribución, reciclaje, unidades de proceso (platforming, isomerización, cracking, blending y otros) comercialización de lubricantes y/o carburantes, y comercialización de gas licuado de petróleo (GLP). En ese sentido, establece qué sujetos pueden realizar estas actividades, sin embargo el art. 15 del referido cuerpo normativo, puntualiza que quienes realicen los actos o actividades previstos en el art. 3, deberán entregar un certificado de calidad, debidamente firmado, en cada entrega de producto que efectúen a favor de terceros con el ánimo de cambiar la posesión, sin importar el título al cual se entrega el producto o la operación comercial que se esté realizando, entre otros aspectos que también regula.

En consecuencia, el argumento de la AGIT que establecería supuestamente la transferibilidad, no es evidente; más aún el art. 21 de la misma norma, precisa respecto a la Resolución Administrativa de autorización de la Superintendencia de Hidrocarburos, señalando que la misma debe indicar -concretamente en su inc. c)- la obligación que los productos importados, durante su internación al país, cuenten necesariamente con los certificados de calidad de origen de cada país, expedidas por el fabricante; y, en su inc. i) señala la obligación que tiene el importador de reportar a la Superintendencia de Hidrocarburos, los volúmenes importados y comercializados, no consignándose prohibición de transferibilidad, más aún en el art. 25 de la referida norma al realizar la clasificación de las infracciones, no se encuentra señalada la intransferibilidad argüida por la AGIT.

Se debe dejar claramente establecido que el mencionado Decreto Supremo fue abrogado por el D.S. N° 1499 de 20 de febrero de 2013, que aprueba los reglamentos de calidad de carburantes y lubricantes, donde tampoco se advierte la intransferibilidad referida por la entidad demandada, es más, el objeto del Reglamento de Calidad de Lubricantes citado, hace referencia al producto o mercancía y no a la condición de las personas, al señalar en su art. 1 que: "El presente Reglamento tiene por objeto establecer las especificaciones de calidad de los lubricantes, cuando estos sean producidos, comercializados o importados como productos terminados dentro del territorio del Estado Plurinacional de Bolivia"; y, respecto al certificado de calidad, el art. 12 del referido cuerpo legal, dispone: "Para verificar el cumplimiento de las especificaciones de calidad de los lubricantes señalados en los anexos, las personas que realicen comercialización e importación de lubricantes, para estas actividades deberán contar con los certificados de calidad o informe de ensayo, emitidos por el productor de los carburantes (...)", se aclara que a diferencia del D.S. N° 26276, no regula respecto a la solicitud y requisitos de autorización emitida por la Superintendencia de Hidrocarburos. Consiguientemente, se advierte que ambos reglamentos regulan que las mercancías contengan especificaciones de calidad, y no refiere sobre la condición de las personas.

Por otro lado, el D.S. N° 28419, de 21 de octubre de 2005, que tiene por objeto establecer los requisitos técnicos legales y el procedimiento para obtener autorización de importación de hidrocarburos, tampoco regula la intransferibilidad señalada por la AGIT; en su art. 7 hace referencia a la resolución administrativa de autorización dictada por la Superintendencia en la que consigna, que la obligación que los productos importados, durante su internación al país, cuenten necesariamente con los certificados de calidad de origen de cada lote; y el art. 8 del citado cuerpo legal refiere a la revocatoria de la autorización, al disponer que la superintendencia podrá revocar la resolución administrativa que autorice la importación de productos refinados por las causales establecidas en el art. 110 de la Ley de Hidrocarburos, en la cual no establece como causal de revocación, la transferencia de mercancía en recinto aduanero u otro lugar.

Por lo señalado, no es evidente lo manifestado por la AGIT, en sentido que los DD. SS. Nos. 26276 y 28419 establecen la intransferibilidad de la mercancía con las correspondientes certificaciones de calidad, consiguientemente la autorización de la Superintendencia de Hidrocarburos. Por otra parte, tampoco se advierte una prohibición de la transferencia de mercancía en territorio aduanero. En ese sentido, la Constitución Política del Estado reconoce en su art. 14-IV que: "En el ejercicio de los derechos, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que éstas no prohíban".

En relación a la transferencia de las mercancías, el art. 519 del Cód. Civ., señala que el contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes, y que no puede ser disuelto sino por consentimiento mutuo o por las causas autorizadas por la ley. De igual manera el art. 584 del Sustantivo Civil, señala que la venta es un contrato por el cual el vendedor transfiere la propiedad de una cosa o transfiere otro derecho al comprador por un precio en dinero; y el art. 593 del citado cuerpo legal, señala que se pueden vender todas las cosas o derechos, que no estén prohibidos por la ley.

En el contexto normativo señalado, los DD. SS. Nos. 26276 y 28419, centran su objeto en la mercancía, que en el caso en análisis fue transferida a la empresa Constructora Erika S.R.L., cuando éstos contaban con la correspondiente autorización, relacionada a los certificados de calidad de la mercancía por parte de la Superintendencia de Hidrocarburos, por lo que no puede disgregarse la condición en la que se encontraba la mercancía respecto a las mencionadas autorizaciones, coligiéndose que los certificados de calidad y consiguiente autorización emanada por la superintendencia de hidrocarburos, constituyen aspectos accesorios ligados a la mercancía, que al ser transferida, corresponde al nuevo propietario con los accesorios ligados a la mercancía como son las resoluciones administrativas, asume las obligaciones correspondientes a la mercancía adquirida.

En ese marco, es la mercancía la que debe contar con la documentación requerida, más no la condición personal de los sujetos, considerando que cada uno de ellos, ha momento de la transferencia no contaban con impedimento alguno para la otorgación de la documentación requerida para la mercancía. En ese entendido, el momento preciso para que la Superintendencia de Hidrocarburos otorgue la autorización correspondiente, es cuando la mercancía se encontraba en el país de origen y antes del embarque con destino al país receptor, siendo el propietario de la mercancía la Empresa LEIVAR Ltda., que cumplió con todos los requisitos hasta el momento en que la mercancía ingresó a territorio aduanero boliviano, por lo que la transferencia de la misma, correspondió realizarla con todos los accesorios de la cosa principal (mercancía), resultando ser entre los aspectos accesorios, toda la documentación necesaria para su correspondiente internación a Bolivia.

Por lo señalado precedentemente, hubo una interpretación errónea de las disposiciones legales por parte de la Administración Aduanera y la AGIT, al establecer como objeto principal la condición personal de los sujetos, y no la mercancía que ingresa a territorio nacional, como expresan los DD.SS. Nos. 26276 y 28419. Por otra parte, no consideraron que el objeto principal de las resoluciones administrativas emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos para autorizar el ingreso de la mercancía, es que la mercancía cuente con certificaciones de calidad, y no la condición personal de los sujetos.

En autos, la Empresa LEIVAR Ltda. cumplió con toda la documentación habilitante para el ingreso de la mercancía a territorio aduanero boliviano, y recién transfiere la mercancía con los accesorios pertenecientes a esta mercancía, en ese sentido la Administración Aduanera y la AGIT admitieron que la transferencia de la mercancía se produjo cuando la mercancía se encontraba en territorio aduanero boliviano, por lo que el nuevo propietario asume la responsabilidad de concluir la internación, cumpliendo la obligación de realizar las correspondientes DUI's (fs. 325, 339, 340, 354, 368 a 369, 383 a 384, 398 a 399, 416 a 417, 435 y 453 de antecedentes administrativos), y con las obligaciones que ello implica, esto es, el pago de los tributos correspondientes.

En ese contexto, resulta contrario a las disposiciones legales exigir a la empresa constructora Erika S.R.L., que obtenga la autorización de la Superintendencia de Hidrocarburos, toda vez que ésta se la tramita cuando la mercancía se encuentra en el país de origen y antes de su ingreso a territorio boliviano, en virtud a lo dispuesto por el art. 118-II-III del D.S. N° 25870 de 11 de agosto de 2000, que señala que la autorización previa deberá estar vigente al momento del ingreso de la mercancía a territorio nacional, la misma que será presentada por el transportista adjunta al Manifiesto Internacional de Carga, ante la Aduana Nacional en el exterior o la Aduana de ingreso, según corresponda. A

ello, es de agregar que el art. 111-j) y k) del D.S. N° 25870, señala que el declarante está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, el certificado de origen de la mercancía y los certificados o autorizaciones previas, aspecto que si bien, no se encontraban a nombre de la empresa constructora Erika S.R.L.; sin embargo, se encontraba a nombre de la Empresa LEIVAR Ltda., ello se debe a una razón lógica, que con anterioridad al ingreso de la mercancía a territorio aduanero nacional, la empresa ahora demandante, no era propietaria de la mercancía, toda vez que la transferencia, recién se produjo cuando ésta se encontraba en territorio aduanero boliviano, por lo que resulta ilógico que toda la documentación de embarque y de traslado de la mercancía se encuentre a nombre de un sujeto que no es propietario de la mercancía.

Por otra parte, se debe precisar que el art. 104 del D.S. N° 25870, admite la transferencia de mercancías en depósito aduanero o zona franca, así como faculta al consignatario, endosar a un tercero la factura comercial, el parte de recepción y los demás documentos de embarque, norma que fue modificada por el art. 2-XIV del D.S. N° 1787 de 6 de febrero de 2013, que establece que: "La transferencia de mercancías en los depósitos aduaneros deberá realizarse por el total de la mercancía acreditada en el parte de recepción a favor de una sola persona natural o jurídica. El comprador asumirá responsabilidad sobre el despacho aduanero y la documentación soporte inherente a la importación". Disposición legal que ratifica la existencia de transferencia de mercancías en depósitos aduaneros.

En relación a la observación que realiza la AGIT, respecto al endoso de las DUI's Nos. C-496, C-438 y C-38, se deja claramente establecido que el endoso tiene características particulares y que son distintas a las de un documento de transferencia; así el art. 46 de la L.G.A., señala que el despachante y la Agencia Despachante de Aduana, bajo el principio de buena fe y presunción de veracidad, realizará el despacho aduanero y los trámites inherentes al mismo por cuenta de su comitente, consignatario o el consignante de las mercancías, cuando cualquiera de éstos le hubiera otorgado mandato especial o a los efectos, únicamente del despacho aduanero le hubiera endosado alguno de los siguientes documentos de embarque: a) Manifiesto internacional de carga y/o declaración de tránsito aduanero; b) Documento de transporte internacional ferroviario y/o declaración de tránsito aduanero; c) Guía aérea; d) Documento de transporte internacional multimodal; e) Conocimiento marítimo; y f) Carta de porte; evidenciándose consiguientemente, que el endoso no es parte de una transferencia, sino que simplemente es una facultad que el propietario otorga al despachante o agencia despachante de aduana a realizar el despacho aduanero y trámites inherentes al mismo, donde el propietario de la mercancía mantiene su derecho propietario, a diferencia de una transferencia, donde supera las atribuciones respecto al endoso. Asimismo aún exista un supuesto endoso a favor de la Agencia Despachante de Aduana, el citado art. 46 de la L. N° 1990, no exige que se realice a través de una resolución administrativa de autorización previa por parte de la superintendencia de hidrocarburos.

Con relación a que en las DUI's figura como importador la empresa demandante, se establece que el formulario tiene pre establecido este casillero, no existiendo otro casillero en el que se consigne su condición de nuevo propietario de la mercancía adquirida, por lo que la observación de la AGIT resulta intrascendente frente a la abundante documentación que acredita que la mercancía cuenta con la documentación correspondiente, coligiéndose que la entidad demandante cumplió con los requisitos exigidos para la importación de la mercancía.

Finalmente se advierte que la actuación de la administración aduanera es incongruente, toda vez que inició sus acciones con la Orden de Fiscalización Posterior N° 027/2007 de 27 de agosto de 2007, cuyo alcance era el pago del GA e IVA importaciones, consiguientemente, la resolución sancionatoria, debió enmarcarse a este motivo y no resolver otros aspectos ajenos, determinando si existió o no el pago del GA e IVA-importaciones, habiéndose alejado de las razones del inicio de sus acciones, existiendo incongruencia entre la acción iniciada y la determinación en la resolución sancionatoria.

VI. Conclusiones.

Por lo relacionado precedentemente, se establece que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0342/2014 de 10 de marzo, no realizó una correcta compulsión de los antecedentes respecto a los cargos establecidos en la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, emitida por la administración aduanera, por lo que corresponde declarar probada la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 84 a 98 interpuesta por la empresa Constructora ERIKA S.R.L., consecuentemente deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0342/2014 de 10 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



81

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 2 a 6, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0759-15 de 20 de noviembre de 2015 de fs. 1, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1742/2015 de 5 de octubre, el apersonamiento y contestación a la demanda por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria de fs. 71 a 81, la réplica de fs. 95 a 98, dúplica de fs. 102 a 103, el Decreto de Autos de fs. 104, los antecedentes del proceso, y

Contenido de la demanda.

I. Antecedentes de la Demanda: El contribuyente José Orlando Mayorga Vidal, manifiesta que tuvo conocimiento por la oficina virtual del reporte de declaraciones juradas con pago en defecto, referente al impuesto a las utilidades de las empresas I.U.E., de la gestión 2004, ante lo cual, por memorial de 25 de noviembre de 2014, al amparo del art. 59 parág. I del Cód. Trib., L. N° 2492 y art. 5 del D.S. N° 27310, solicitó la prescripción de la acción. Al efecto, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, por Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, rechazó la solicitud del contribuyente, bajo el argumento que la administración tributaria no emitió acto administrativo conforme a los requisitos previstos en el art. 27 y siguientes de la L. N° 2341, que establezca una obligación tributaria y tampoco inició proceso sancionador o de determinación, notificado con el mismo el 15 de abril de 2015, según consta a fs. 9 vta.

Deducido el recurso de alzada por el contribuyente, la ARIT por Resolución ARIT-LPZ/RA 0618/2015 de 27 julio, anuló obrados hasta el Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, inclusive. Impugnada la Resolución por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, la AGIT por Resolución AGIT-RJ 1742/2015 confirmó la Resolución emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT-LPZ/RA 0618/2015 de 27 julio.

I.1. Fundamentos de la demanda.

De la revisión del contenido de la demanda, se extraen como fundamentos los siguientes:

La demandante identifica como leyes vulneradas por la AGIT el art. 5 parág. y 8 parág. III de la L. N° 2492 que por analogía se recurre al art. 1497 del Cód. Civ., que refiere que la prescripción puede oponerse en cualquier estado de la causa, aún en ejecución de sentencia y el num. 9) del art. 336 del Cód. Pdto. Civ. que regula a la prescripción como una excepción y medio de defensa y el art. 59 de la L. N° 2492 modificado por la L. N° 291 y la L. N° 317 que establecen el plazo y las acciones, no se dieron en el caso de autos, por ello, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0618/2015 que anuló obrados hasta el Auto Administrativo CITE:SIN/GDLPZ/UTJ/AUTO/065/2015 de 9 de abril, no realizó una apreciación correcta de los antecedentes y su decisión causa daño a los intereses del Estado, toda vez que no se notificó a José Orlando Mayorga Vidal con ningún actuado administrativo que determine deuda tributaria o se imponga sanción ya sea por omisión de pago o incumplimiento de deberes formales, ante lo cual por su naturaleza no procedía la excepción de prescripción, que -en su criterio- procede solamente cuando existe una vista de cargo o un auto inicial de sumario contravencional que determine tributos y que hubiese sido notificado el contribuyente.

- Como segundo punto sobre el entendimiento asumido por AGIT del acto administrativo, indica que la información que obtienen los contribuyentes de la oficina virtual no constituyen propiamente un acto administrativo, conforme establece el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, pues no cuenta con firma de autoridad competente, ni se encuentra debidamente notificado, como sucedió en el caso, que sólo se limita a reflejar las omisiones y pago en defecto de su declaración jurada, que es simplemente de carácter informativo.

- En el tercer punto, sobre la falta de pronunciamiento del Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, expresó que dicho argumento es totalmente alejado de la realidad, toda vez que de su lectura, se advierte que contiene argumento expreso de rechazo a la solicitud de prescripción por ser esta una excepción y no una acción, por tanto resuelve lo solicitado por el contribuyente en aplicación de los arts. 27 y 28 de la L. N° 2341.

- Como cuarto punto, sobre la vulneración del derecho a la petición, dice que no se vulneró el derecho del sujeto pasivo, toda vez que la solicitud de prescripción planteada por el contribuyente fue debidamente respondida en forma oportuna y pertinente mediante Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, conforme al art. 16-h) de la L. N° 2341, quedando demostrada la inexistencia de supuesta vulneración, de acuerdo a la interpretación asumida en la S.C. N° 00992/2005-R, e indica que por el contrario la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1742/2015 es la que carece de fundamentación, conforme ha desarrollado en la S.C. N° 0043/2005-R de 14 de enero, que a su vez hace referencia a la 1369/2001-R de 19 de diciembre y la 1060/2006-R, porque se limitó a confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0618/2015 sin respaldo probatorio ni legal.

I.1.2. Petitorio.

Concluye solicitando se emita sentencia declarando probada la demanda y revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1742/2015 de 5 de octubre, dejando firme y subsistente el Auto Administrativo N° 065/15 de 9 de abril de 2015.

I.2. Admisibilidad.

De antecedentes se tiene que por Decreto de 27 de enero de 2016 de fs. 9, se admitió la demanda contencioso administrativa de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley, ordenando se remitan los antecedentes de la resolución impugnada. Asimismo, se dispuso la emisión de provisión citatoria para el demandado y provisión compulsoria para el tercer interesado, encomendando su cumplimiento al Tribunal Departamental de La Paz, a efecto que se apersonen y asuman defensa.

I.3. Citación al demandado.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad general de impugnación tributaria por diligencia de fs. 64 y al sujeto pasivo José Orlando Mayorga Vidal, según diligencia de fs. 48 de obrados, devueltas por memorial de fs. 66, por decreto de fs. 67, previa aceptación de la personería del representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, se dispuso se adjunte al expediente.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en su condición de director ejecutivo de la autoridad general de impugnación tributaria, por memorial de fs. 71 a 81, previo apersonamiento contestó negativamente a la demanda, señalando que:

1.- Respecto al supuesto daño que se hubiese causado a los intereses de la administración tributaria y por ende al Estado, señaló que el Estado lo constituye el pueblo boliviano, es decir que el sujeto pasivo es parte del Estado, entonces al aplicar mal la normativa, la propia administración estaría causando indefensión al Estado, incluso causando costos administrativos innecesarios por no aplicar de manera correcta la normativa que atinge a los procedimientos emitidos por la misma administración, ante lo cual, la autoridad general de impugnación tributaria al ser un ente que administra justicia tributaria vela por la correcta aplicación de la normativa tributaria incluso a la emitida por la misma administración tributaria, cuida los derechos que tiene el Estado y por ende las obligaciones que tiene el contribuyente con el Estado, velando que no se incurra en excesos por la administración tributaria, por lo que concluye que no es cierto el argumento de la demandante. Respecto a la prescripción que por su naturaleza no puede plantearse sin la existencia de una acción; indicó que de la revisión de los antecedentes se advierte el aviso referente al IUE correspondientes a la declaración jurada formulario 80 de la gestión 2004 de fs. 3 de antecedentes administrativos, es decir, impuesto y objeto de la solicitud de prescripción, conminando al sujeto pasivo a pagar la deuda tributaria detallada, para evitar la ejecución tributaria y la imposición de sanciones; con lo que quedaría desvirtuado el hecho de que no existe ninguna acción o pretensión de cobro que aduce la institución demandante.

2.- En cuanto al argumento de la administración tributaria, que el contribuyente no fue notificado con ningún acto que determine deuda tributaria o imponga una sanción, por tanto no correspondía el pronunciamiento en el fondo sobre la prescripción, respondió que el mismo no es evidente, porque el contribuyente en ejercicio de su derecho a la petición previsto en el art. 24 de la C.P.E., merecía una respuesta formal y pronta sobre la solicitud formulada en base a los arts. 131 de la L. N° 2492, 4-3) de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310 en sede administrativa e interponer recurso de alzada contra el acto que rechazó la solicitud de extinción de la obligación tributaria por prescripción; al no hacerlo puso en evidencia el incumplimiento, que además correspondía hacerlo en el marco de los arts. 17, 28 y 51 de la L. N° 2341 que por cierto tampoco cumplió la administración tributaria al emitir el Auto Administrativo N° 065/2015, cuyo antecedente tuvo como base el conocimiento por el sujeto pasivo mediante la oficina virtual, del reporte de declaración jurada con pago en defecto por el IUE de la gestión 2004, la administración tributaria se limitó a rechazar la solicitud, sin exponer causa o fundamentación sobre la prescripción, no consideró los hechos y antecedentes, ni el derecho respecto si operó o no la prescripción, por lo que vulneró el derecho a la petición, contenido en el derecho al debido proceso, previsto en el parág. II, art. 115 y art. 24 de la C.P.E. concordante con los nums. 2) y 6) del art. 68 de la L. N° 2492, colocando en indefensión al sujeto pasivo, derecho que se encuentra desarrollado en la S.C. N° 532/14 de 10 de marzo de 2014.

4.- No obstante que la administración tributaria indicó que habría respondido de forma oportuna y pertinente la petición del sujeto pasivo, según el art. 16-h) de la L. N° 2341, sin vulnerar derecho a la petición; señala que la resolución jerárquica resguarda el debido proceso para garantizar justicia al sujeto pasivo, reconociendo que tiene derecho a un proceso justo y equitativo, conforme al art. 115 de la C.P.E., porque la potestad tributaria no es ni puede ser absoluta, sino que se halla sometida a la ley.

5.- Prosiguiendo con la contestación a la demanda, señala que los arts. 212-I-c) y 201 del Cód. Trib., establecen que las Resoluciones que resuelvan los recursos de alzada y jerárquico podrán ser también anulatorias con reposición hasta el vicio más antiguo, siendo que a falta de disposición expresa, pueden ser aplicadas supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo, así el art. 36 dispone las causales de anulabilidad y de manera reglamentaria el art. 55 del D.S. N° 27113, establece que puede disponerse la anulación de obrados de oficio o a petición de parte, cuando los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados. En ese sentido, al ser un derecho de los administrados efectuar solicitudes ante la administración tributaria, las cuales merecen respuesta fundamentada en los hechos y el derecho aplicable y no como lo hizo la administración tributaria al emitir el Auto Administrativo N° 65/2015 sin fundamentación de hecho y derecho sobre el pedido, basando su decisión de forma genérica en la falta de acción iniciada por esa administración tributaria, señalando que la prescripción es una excepción y no una acción, demostró que hubo infracción a la norma causando indefensión en el contribuyente, al carecer el Auto Administrativo de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y por tanto correspondía la anulación de obrados según el art. 36 de la L. N° 2341, aplicable conforme a lo previsto por el num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 al evidenciarse la vulneración de los derechos del sujeto pasivo a la petición, a un debido proceso, a la defensa y el principio de congruencia, previsto en el art. 24 y 115-II de la C.P.E., y 68-2-6 de la L. N° 2492 por incumplimiento de los arts. 17-I-28-b) y e) de la L. N° 2341. Principios y derechos que fueron desarrollados en la S.C. N° 532/14 de 10 de marzo de 2014, que en lo sustancial de la parte transcrita

señala: "...en virtud a este principio, las autoridades judiciales o administrativas están obligadas a observar que en sus determinaciones exista una estricta relación entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, circunstancia que no solo obliga a la concordancia entre la parte considerativa y la dispositiva, sino que su materialización se refleje en el transcurso de todo su contenido, en el que resulta lógico, deben citarse las disposiciones legales que sirvieron de base para asumir tal razonamiento y por ende la decisión respeto del proceso en litigio..." , por lo que la respuesta del Servicio de Impuestos Nacionales al sujeto pasivo, se traduce en una respuesta ambigua, imprecisa, incongruente, según los términos que describe la S.C. N° 0034/2014 de 20 de octubre, 992/2005 de 19 de agosto y 176/2003 de 17 de febrero.

Haciendo mención a la doctrina tributaria SIDOT V 3 con relación al caso, entre otras resoluciones jerárquicas, señaló la Resolución AGIT-RJ 1362/2014 de 23 de septiembre, sobre la prescripción para respaldar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1742/2015 de 5 de octubre de 2015, que fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa legal aplicable, concluyendo que la demanda contencioso administrativa es la que carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no se causó agravio o lesión de derechos con la misma.

II.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1742/15 de 5 de octubre de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Réplica.- La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de impuestos Nacionales, previo apersonamiento del Dr. Iván Arancibia Zegarra, presentó réplica por memorial de fs. 95 a 98, en lo sustancial se ratificó en el contenido de su demanda.

Dúplica.- La Autoridad General de Impugnación Tributaria por memorial de fs. 102 a 103, sobre los argumentos de la contestación, en el memorial de dúplica se ratificó en los mismos.

Siendo el estado de la causa tal, no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para sentencia, según fs. 104 de obrados.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se tiene lo siguiente:

III.1. Que revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se advierte que el sujeto pasivo mediante la Oficina Virtual, recibió un reporte referente a la declaración jurada con pago en defecto correspondiente al IUE de la gestión 2004, ante lo cual, el 25 de noviembre de 2015, solicitó la prescripción de la acción sobre el referido impuesto (fs.1 Antecedentes Administrativos del Anexo 1).

III.2. En 15 de abril de 2015, la administración tributaria notificó en secretaría al sujeto pasivo con el Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, que rechazó la solicitud indicando que la administración tributaria no emitió acto administrativo alguno conforme los requisitos y formalidades establecidas por los arts. 27 y siguientes de la L. N° 2341 que establezca el nacimiento de la obligación tributaria, tampoco inició un proceso sancionador o de determinación. (fs. 8-9 de Antecedentes Administrativos Anexo 1).

III.3. Interpuesto el recurso de alzada por memorial de fs. 10 del anexo 2, por el sujeto pasivo José Orlando Mayorga Vidal contra el Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, la autoridad regional de impugnación tributaria, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0618/2015 de 27 de julio del mismo año, cursante de fs. 48 a 55 de antecedentes administrativos, anexo 2, anuló obrados hasta el Auto Administrativo N° 65/2015 (CITE:SIN/GDLPZ-I/DJCC/UJT/AUTO/065/15) de 9 de abril de 2015, inclusive, disponiendo que la gerencia distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, emita uno nuevo expresando un criterio legal fundamentado, rechazando o negando la solicitud de prescripción solicitada por José Orlando Mayorga Vidal con relación al IUE de la gestión 2004.

III.4. Deducido el recurso jerárquico por la Gerencia Distrital La Paz I, del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial de (fs. 59 a 62 de Antecedentes Administrativos Anexo) contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/RA 0618/15 de 9 de abril de 2015; la Autoridad General de Impugnación Tributaria por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1742/15 de 5 de octubre de 2015; confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0618/2015 de 27 de julio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz; a fin de que la Administración Tributaria emita nuevo auto administrativo debidamente fundamentado en cumplimiento del art. 24 y 115-II de la C.P.E., 68-2 y 6 de la L. N° 2492, de conformidad al inc. b)-I, art. 212 del Cód. Trib. Boliviano.

V. De la problemática planteada.

Que el motivo de la demanda en el presente proceso, consiste en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución N° AGIT-RJ 1742/2015 de 5 de octubre, confirmando la Resolución ARIT-LPZ/RA 0618/2015 que anuló obrados hasta el Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, inclusive, disponiendo que la administración tributaria resuelva la prescripción en el marco del debido proceso en su elemento fundamentación y motivación, realizó una correcta valoración de los antecedentes o fue en contra de los intereses del Estado y por ende de la administración tributaria, como aduce la demandante, bajo el argumento que el auto anulado habría sido emitido en el marco del debido proceso y conforme a las normas tributarias.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, según el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público, el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, por lo que corresponde a éste Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante sobre los actos ejercidos por la autoridad general de impugnación tributaria.

VII. Análisis y fundamentación.

Que analizado el contenido de la demanda, la respuesta, los actos, resoluciones administrativas, resolución de alzada, jerárquica y establecido el origen de la controversia en la presente litis, que tiene que ver si corresponde la anulabilidad de actuados, se ingresa a resolver conforme a los fundamentos siguientes:

VII.1. Que con relación a la inexistencia de acción iniciada por la administración tributaria contra el sujeto pasivo que determine adeudo tributario, para resolver la prescripción, cabe señalar que de los antecedentes administrativos de fs. 2 a 3 del anexo 1, se evidencia que José Orlando Mayorga Vidal, tuvo conocimiento a través de la oficina virtual del servicio de impuestos nacionales del reporte referente a la declaración jurada con pago en defecto, correspondiente al IUE de la gestión 2004, formulario 80, con intimación de pago a fin de evitar la ejecución tributaria de la deuda y la imposición de la sanción establecida en el art. 165 de la L. N° 2492 del CTB. Ante ese hecho, por memorial de 24 de noviembre de 2014, solicitó a la administración tributaria la prescripción de la acción sobre el supuesto adeudo que perseguía la administración tributaria. (fs. 1 anexo 1).

No obstante de los antecedentes que motivaron la solicitud del sujeto pasivo, la Administración Tributaria, por Auto Administrativo N° 65/2015 de 9 de abril, rechazó la solicitud de prescripción de la deuda tributaria, indicando que no emitió acto administrativo, según las formalidades previstas en el art. 27 y siguientes de la L. N° 2341, que refleje el inicio de la obligación tributaria, como tampoco inició un proceso sancionador o de determinación contra el sujeto pasivo, por tanto no corresponde la consideración en el fondo de la solicitud de prescripción. (fs. 8-9 del Anexo 1).

De los hechos expuestos, se establece que el sujeto pasivo por información de la oficina virtual del servicio de impuestos nacionales, como titular del NIT N° 2219007014 estaba intimado a pagar una deuda tributaria por el periodo 2004, bajo advertencia que se inicie en su contra el proceso de ejecución, además con la imposición de sanciones, según consta a fs. 3 de antecedentes administrativos, anexo 1. este acto, tiene por finalidad el pago de la deuda tributaria por el sujeto pasivo, objeto que desvirtúa el argumento de inexistencia de acción o pretensión de cobro, aducido por la administración tributaria para que proceda la solicitud de prescripción, si ello es así, la orden colgada en la página virtual del servicio de impuestos nacionales, se constituye en base o sustento para que asuma defensa y recurra a todos los medios o recursos que prevé las normas legales, por ello, al amparo de los arts. 131 de la L. N° 2492, 4-3) de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310 por memorial de 25 de noviembre de 2014, solicitó la prescripción de la acción.

VII.2. A ese efecto, es pertinente referirnos al debido proceso, en su elemento al derecho a la fundamentación y motivación de las resoluciones, que según la S.C. N° 0275/2012 de 4 de junio, "...exige que toda resolución sea debidamente fundamentada, es decir, que toda autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de la misma. Cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión".

Asimismo, con relación al derecho a la petición, previsto en el art. 24 de la Constitución Política del Estado, la S.C. N° 0034/2014-S2 de 20 de octubre, refiere: "...cuando la autoridad a quien se presenta una petición o solicitud, no la atiende; es decir, no la tramita y la responde en un tiempo oportuno o en el plazo previsto por ley, de forma que cubra las pretensiones del solicitante, ya sea exponiendo las razones del por qué no se la acepta, explicando lo solicitado o dando curso a la misma, en cualquiera de estos casos donde se omita dar los motivos sustentados legalmente o de manera razonable, se tendrá como se dijo vulnerado el derecho" Complementando la S.C. N° 1159/2003-R de 19 de agosto, indicó "...Que el derecho de petición se encuentra satisfecho no únicamente por una respuesta emitida por la autoridad, sino una vez que dicha autoridad haya resuelto o proporcionado una solución material y sustantiva al problema planteado en la petición, sin que se limite a una consecuencia meramente formal y procedimental...", y, finalmente respecto al derecho a la defensa, la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril, señala: "(...)que el derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce, al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional en la S.C. N° 1670/2004-R, de 14 de octubre, en la S.C. N° 1534/2003-R, de 30 de octubre".

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. René Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



82

YPFB Andina S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fojas 139 a 145, impugnando la Resolución Ministerial R.J. N° 84/2015 de 28 de agosto, pronunciada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, el memorial de contestación de 187 a 193, el memorial de fs. 199 a 221 de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) como tercero interesado, el decreto de “Autos” de fs. 227, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que en la demanda interpuesta por YPFB Andina, a través de su representante legal, solicita se declare Probadamente la demanda y se revoque parcialmente la Resolución Ministerial R.J. N° 84/2015 de 28 de agosto, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, solo en lo que respecta a la parte que mantiene firme y subsistente lo determinado respecto a los cargos de las empresas afiliadas de los servicios profesionales y los servicios generales (TEMI TEMIN), ambos pertenecientes a los costos de operación base de los aspectos económicos financieros del presupuesto ejecutado en la gestión 2010, dejando firme y subsistente, bajo el principio de economía procesal, la parte que revocó parcialmente la Resolución Administrativa ANH N° 3453/2014, conforme los parámetros técnicos y legales establecidos para el caso en concreto, específicamente confirmando la parte relacionada al tema depreciación; exponiendo los siguientes fundamentos de hecho y derecho:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Inició su demanda desarrollando una relación de los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, señalando que la resolución recurrida le generó un completo estado de indefensión, vulnerando el debido proceso constitucionalmente consagrado, quebrantando los principios de congruencia y sometimiento pleno a la ley, ya que al no realizar un correcto análisis de los puntos recurridos, no se pronunció sobre todos éstos, afirmación realizada porque la autoridad jerárquica solo valoró y en consecuencia solo revocó la resolución de alzada en el tema de depreciación, dejando firme la interpretación referida a los cargos de las empresas afiliadas de los servicios profesionales y los servicios generales (TEMI TEMIN) de los servicios generales-ductos, estaciones y oficinas, ambos pertenecientes a los costos de operación base de los aspectos económicos financieros del presupuesto ejecutado.

Sostiene que los fundamentos de la autoridad jerárquica respecto a los cargos a empresas afiliadas y a los servicios generales (TEMI TEMIN), son faltos de motivación y fundamentación, vulnerando así la garantía del debido proceso y el principio de legalidad; respaldando sus afirmaciones cita y desarrolla las SS. CC. Nos. 2023/2010-R de 9 de noviembre, 0871/2010-R, 1365/2005-R, 2227/2010-R y 0405/2012-R.

Sobre el cargo a empresas afiliadas señala, que YPFB Andina adjuntos a los recursos de revocatoria y jerárquico, presentó la documentación de respaldo sobre la que la autoridad jerárquica, ejerciendo sus funciones le permitiría resolver el recurso y no limitarse a señalar que: “no existe documentación de respaldo”; por lo que solicita a ésta instancia jurisdiccional compeler a la autoridad jerárquica a cumplir sus funciones.

Sobre los Servicios Generales (TEMI TEMIN) argumenta que, la apreciación de la autoridad jerárquica es incoherente ya que por una parte señala que el pago de la diferencia TEMI TEMIN es un subsidio asumido por los concesionarios en beneficio del mercado interno de transporte por ductos y por otra parte señala que dicho pago no corresponde a un costo de operación asociado a la actividad de transporte; afirmación última, contraria a la disposición transitoria tercera del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos (RTHD) D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007, donde con claridad define el alcance del TEMI y sus componentes asociados a la actividad de transporte por ductos.

Aclara que el pago de la diferencia TEMI TEMIN que realiza YPFB Andina no corresponde a un aporte (subsidio) realizado por el concesionario de transporte (en referencia al operador y administrador de la Concesión Línea de 12”), destinado a cubrir parte de los costos de transporte de gas natural del sistema de ductos de Mercado Interno, como manifiesta la autoridad jerárquica, sino que dicho pago es financiado por YPFB Andina; esto debido a que la tarifa de transporte base aplicable a la Concesión Ducto de 12” y aprobada por el regulador es menor al cargo correspondiente al pago de la diferencia TEMI TEMIN, que obviamente no puede ser cubierta por el Concesionario de la Línea de 12”.

Bajo esta circunstancia, el pago de la diferencia TEMI TEMIN está siendo cubierto por la utilidad obtenida por YPFB Andina, asociada a su actividad principal (exploración, explotación de depósitos de petróleo crudo y gas) generando un subsidio cruzado entre actividades, una regulada (transporte de hidrocarburos por ducto) y otra no regulada (exploración y explotación de hidrocarburos); situación prevista en el art. 96 de la L. N° 3058 de Hidrocarburos.

Finalmente señala que ésta pérdida generada a YPFB Andina, referida a los impactos negativos del pago de la diferencia TEMI TEMIN, es de conocimiento del Ministerio de Hidrocarburos, quien reconociendo estos efectos negativos en desmedro de las subsidiarias de YPFB (Casa Matriz), manifestando que a futuro se procederá a la revisión del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por ductos; por lo que corresponde a la autoridad jurisdiccional se pronuncie sobre el tratamiento de éste pago erogado en el presupuesto ejecutado el 2010, aplicando la L. N° 3058 de Hidrocarburos, el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por ductos, los criterios regulatorios que estructuran la tarifa de transporte vigente, la Resolución Administrativa SSDH N° 1088/2004 de 5 de noviembre, referente a la metodología de asignación de costos, aspectos técnicos y legales que permiten al concesionario recuperar sus costos e inversiones.

I.3.- Petitorio.

Por los fundamentos expuestos, concluye solicitando se declare Probada la demanda contenciosa administrativa, disponiendo Revocar Parcialmente la Resolución Ministerial R.J. N° 84/2015 de 28 de agosto, solo en lo que respecta a la parte que mantiene firme y subsistente lo determinado respecto a los cargos de las empresas afiliadas de los servicios profesionales y los servicios generales (TEMI TEMIN), ambos pertenecientes a los costos de operación base de los aspectos económicos financieros del presupuesto ejecutado en la gestión 2010, dejando firme y subsistente, bajo el principio de economía procesal, la parte que revocó parcialmente la Resolución Administrativa ANH N° 3453/2014, conforme los parámetros técnicos y legales establecidos para el caso en concreto, específicamente confirmando la parte relacionada al tema Depreciación.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 148, citada la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponde en razón de la distancia, habiéndose ordenado asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona el Ministerio de Hidrocarburos y Energía a través de Carlos Crispín Quispe Lima en su calidad de apoderado del representante legal, contestando en forma negativa la demanda, mediante memorial de fs. 187 a 193 y señalando lo siguiente:

Desarrolla con carácter previo al análisis de los dos fundamentos de la demanda, el procedimiento de aprobación de presupuesto ejecutado que debe seguir el operador del servicio de transporte de hidrocarburos por ductos, refiriéndose concretamente al art. 44 del D.S. N° 26116 de 21 de marzo de 2001, para luego señalar que ésta norma otorga expresamente al ente regulador ANH, la potestad de aprobar los presupuestos ejecutados que a criterio suyo sean considerados racionales y prudentes, rechazando los gastos o montos que no posean esas características; para luego argumentar sobre la facultad discrecional que reviste la actividad de la administración pública, especialmente en materia regulatoria de servicios públicos. Sobre el punto desarrolla la S.C. N° 2252/2010-R de 19 de noviembre, y citas bibliográficas.

Bajo este criterio afirma que el regulador debe contar con toda la información y documentación de respaldo, información que debe ser amplia, clara y detallada, y necesariamente debe ser presentada por la empresa regulada, en el caso concreto YPFB Andina, respecto de los costos e inversiones que solicita sean reconocidos como racionales y prudentes, todo con el fin que la autoridad administrativa forme convicción al respecto.

En base a lo afirmado, señala que habiendo confesado la parte demandante que no presentó documentos que respalden el gasto, menos realizado una exposición sobre la racionalidad y prudencia del mismo, la determinación acertada fue rechazarla, sin necesidad de ahondar en mayor fundamentación. Aclaró que no puede reclamar el administrado que existe falta de motivación en la resolución jerárquica, solo porque no es acorde a su razonamiento, sin explicar que aspectos se ha omitido pronunciar.

En relación al cargo a empresas afiliadas señala que, YPFB Andina no ha proporcionado documentación e información completa o suficiente, bajo el procedimiento y el plazo establecido por norma, sobre el detalle del cálculo de la composición del cargo a empresas afiliadas, para respaldar el costo supuestamente ejecutado.

En relación a servicios generales (TEMI TEMIN) señala que el art. 4 del D.S. N° 26116 de 21 de marzo de 2001, señala que el TEMI (Transporte en Mercado Interno) está compuesto por el TEMIN (Transporte en Mercado Interno Nacional), porción que pagan los cargadores, y por otro componente cuyo pago corresponde a los concesionarios de transporte; por lo que como se explicó en la resolución jerárquica, que si la diferencia TEMI-TEMIN (componente del pago realizado por los concesionarios de transporte), fuese cubierta íntegramente por la tarifa, (que es lo que pretende la demandante) implicaría que la totalidad del TEMI sería financiada por los cargadores, al traspasar, vía tarifa, la parte del subsidio que corresponde al concesionario hacia el cargador; implica un incumplimiento de lo dispuesto por el art. 4 del D.S. N° 26116.

También señala que por disposición del art. 59-c) del D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007 "Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos", la carga de la prueba respecto a la racionalidad de los gastos e inversiones efectuadas corresponde a los concesionarios, es decir que YPFB Andina debía argumentar y fundamentar sobre la racionalidad y prudencia de un costo, ante el ente regulador ANH, con documentación de respaldo y amparada en normativa vigente, gestión que no realizó, entonces no puede ahora pretender que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía o la Agencia Nacional de Hidrocarburos demuestren que el gasto no es racional o prudente.

Respecto a la supuesta incoherencia de la RJ N° 84/2015 cuando señala que el pago de diferencia TEMI TEMIN es un subsidio y por otra parte sostiene que dicho pago no corresponde a un costo de operación asociado a la actividad de transporte, señala que, el D.S. N° 26116 cuando establece que este pago (diferencia TEMI TEMIN), que realizan los concesionarios de transporte de gas natural con destino a la exportación, deben pagar una suma que es un componente del pago que cubre parte de los costos del sistema de ductos del mercado interno; indiscutiblemente es un subsidio. El pago de la diferencia TEMI TEMIN, no constituye un costo de operación, porque no está incluido en el "Manual de Cuentas y Reporte Periódico de Información", aprobado el 2004; y porque no fue demostrado por YPFB Andina en la instancia administrativa.

Sobre la imposibilidad de que YPFB Andina cubra el gasto del pago de la diferencia TEMI TEMIN, sostiene que la empresa demandante no demostró que este pago sea prudente y racional ante el ente regulador; también señalo que la disposición transitoria tercera del

Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, dispone que los pagos por TEMI TEMIN son cargos que van adicionales a la tarifa de transporte, los que deben ser pagados por los concesionarios que operan ductos de exportación de gas natural.

Con relación a que el pago de la diferencia TEMI TEMIN sea cubierto con las utilidades de YPFB Andina argumenta que, este punto no es objeto de controversia, por lo que no se pudo realizar el control de legalidad, al no estar en discusión las condiciones financieras, por las cuales la concesión del ducto 12" reporta pérdidas.

II.1.- Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda y sea con costas, en virtud a que YPFB Andina no ha desvirtuado la legalidad de la Resolución Ministerial RJ N° 84/2015 de 28 de agosto.

Que la ANH en su condición de tercero interesado responde a la demanda en forma negativa, con los argumentos expuestos en el escrito de fs. 199 a 221 de obrados.

A fs. 227 cursa resolución judicial por la cual la presente causa se encuentra en estado para emitir sentencia.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

De fs. 121-122 de obrados, cursa la Resolución Administrativa ANH N° 2486/2014 de 17 de septiembre, que aprobó sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el presupuesto ejecutado de la gestión 2010 correspondiente a la concesión ducto 12" de la empresa YPFB Andina S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la referida resolución administrativa.

Esta resolución fue objeto de recurso de revocatoria planteado por YPFB Andina y resuelto mediante la Resolución Administrativa ANH N° 3453/2014 de 31 de diciembre, aceptando parcialmente el recurso, únicamente en lo que respecta a ingresos (fs. 111 a 116 de obrados).

Deducido el recurso jerárquico por YPFB Andina (fs. 105 a 110 de obrados), fue resuelto por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía mediante Resolución Ministerial R.J. N° 84/2015 de 28 de agosto, cursante de fs. 92 a 103 de obrados; aceptando parcialmente el recurso, en consecuencia revocando la R.A. N° 3453/2014 de 31 de diciembre, únicamente en lo concerniente al punto de depreciación.

Contra esa determinación, YPFB Andina, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 139 a 145 de obrados.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad general de impugnación tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que la presente controversia consiste en establecer si la Resolución Administrativa ANH N° 2486/2014 de 17 de septiembre, que aprobó sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el presupuesto ejecutado de la gestión 2010 correspondiente a la concesión ducto 12" de la empresa YPFB Andina S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la referida resolución administrativa; debía incluir como costos de operación: el pago de la diferencia del TEMI TEMIN, el cargo a empresas afiliadas.

V. Análisis de problema jurídico planteado.

Lo precedentemente glosado y efectuado el análisis correspondiente, permite concluir lo siguiente:

Que el "Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos", aprobado por D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007, aplicable al caso de autos, en su art. 1 dispone: "El presente decreto supremo tiene por objeto reglamentar la actividad de transporte de hidrocarburos por ductos..., dentro del marco de la L. N° 3058 de 17 de mayo de 2005 "Ley de Hidrocarburos". El art. 2-II del mismo cuerpo legal refiere: "Quedan sujetos a las disposiciones del presente los Cargadores, Concesionarios en Ductos y Redes de Distribución de Gas Natural...".

En la especie, de la revisión de los antecedentes y la norma correspondiente, se evidencia que YPFB Andina al igual que todas las Concesionarias de Transporte de Hidrocarburos, deben hasta el 1 de marzo de cada año presentar al ente regulador el presupuesto ejecutado de la gestión pasada, para luego del procedimiento establecido por ley, el ente regulador apruebe el presupuesto ejecutado siempre que sea

racional y prudente. Entonces, la Agencia Nacional de Hidrocarburos como Ente Regulador está facultada discrecionalmente para determinar si un gasto ejecutado por una concesionaria es racional y es prudente; más si consideramos que por mandato de la norma, las Auditorías Regulatorias pueden ser o no consideradas por la ANH (art. 58-III-g) del D.S. N° 29018). A manera de aclaración corresponde señalar que el art. 6, define a las "Auditorías Regulatorias" como aquellas actividades realizadas por el ente regulador, por sí misma o a través de terceros, con la finalidad de evaluar la gestión de la concesión. Estas deben abarcar aspectos técnicos, económicos y financieros del concesionario bajo los criterios de razonabilidad y prudencia. No contemplan dictamen sobre las actividades reguladas, el pago de los impuestos y los estados financieros ya auditados.

Por lo referido anteriormente, correspondía a YPFB Andina, demostrar ante la ANH que sus costos de operación, concretamente el pago de la diferencia de TEMI TEMIN y el cargo a empresas afiliadas, reflejaban condiciones de una administración racional y prudente (art. 59-I-c) del D.S. N° 29018); extremo que no se cumplió porque la empresa ahora demandante no presentó documentación de respaldo donde se encuentre el detalle y el cálculo de la composición del cargo a empresas afiliadas.

Con relación al pago de la diferencia de TEMI TEMIN es necesario señalar el art. 4-II del D.S. N° 26116 "Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos" de 21 de marzo de 2001, vigente a momento de la concesión, que define al Transporte en Mercado Interno "TEMI", como aquella parte de la tarifa del transporte de gas natural destinada a cubrir parte de los costos de transporte de gas del sistema de ductos del mercado interno. Por su parte define al Transporte en Mercado Interno Nacional "TEMIN" como la parte del TEMI que será cubierta por los cargadores. La diferencia entre el TEMI y TEMIN cubierto por los cargadores será pagada por los concesionarios de transporte de gas natural con destino a la exportación. Bajo este mismo criterio, la disposición transitoria tercera del D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007 "Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos", señala: "Dentro del plazo que corre entre la fecha de publicación del presente decreto supremo y la fecha de inicio de vigencia del beneficio de mercado interno-BMI, resultante de la revisión tarifada, se aplicará el transporte en mercado interno-TEMI, que corresponde a la parte de la tarifa de transporte de gas natural destinada a cubrir parte de los costos de transporte de gas natural del sistema de ductos del mercado interno. El TEMI es igual a \$us. 0.0311 por millar de pies cúbicos, de los cuales:

- \$us. 0.03 por millar de pies cúbicos serán pagados por los cargadores para el mercado de exportación y,

\$us. 0.0011 por millar de pies cúbicos serán pagados por los transportadores de Mercado Externo, con excepción del Concesionario Gas Trans Boliviano".

Revisado lo dispuesto por la norma detallada líneas arriba corresponde señalar que efectivamente la disposición legal no señala que el pago de la diferencia TEMI-TEMIN a cargo de los concesionarios, corresponde a pagos adicionales a la tarifa de transporte; más bien la define como aquella parte de la tarifa del transporte de gas natural, entonces corresponderá a la concesionaria a momento de la aprobación de las tarifas de transporte de hidrocarburos por ductos por el ente regulador, realizar las gestiones necesarias para incluir este costo en las tarifas de transporte, en apego al decreto reglamentario y los principios señalados por los arts. 92 y 97 de la L. N° 3058; no correspondiendo a esta instancia pronunciarse al respecto, por existir normativa expresa que regula el tema.

Con relación a la vulneración del debido proceso reclamada por YPFB Andina corresponde realizar las siguientes puntualizaciones; la Constitución Política del Estado en el art. 8 define los valores de la sociedad, disponiendo que el Estado Plurinacional de Bolivia se sustenta entre otros, en el valor de la justicia social, para vivir bien; consecuentemente, la administración de justicia se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de partes ante el juez.

Siendo uno de los elementos esenciales del debido proceso, la motivación de las resoluciones, entendida ésta como un derecho fundamental de todos los justiciables y administrados constituyéndose en una de las garantías que forma parte del contenido adjetivo del ya referido "debido proceso"; siendo también un presupuesto fundamental del correcto ejercicio a la tutela judicial efectiva.

Bajo éste contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste tribunal, de antecedentes y del análisis realizado, se tiene que, en cuanto a la falta de fundamentación y motivación sobre lo reclamado en el recurso jerárquico, se advierte que dicho aspecto no es evidente, toda vez que por las particularidades del proceso administrativo de aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2010 de la empresa YPFB Andina, correspondía al administrado presentar al ente regulador ANH, la información completa que acredite sin lugar a dudas que los gastos ejecutados fueron racionales y prudentes; omisión que impide al Ministerio de Hidrocarburos y Energía considerar como gastos racionales y prudentes el cargo por empresas afiliadas y el costo de la diferencia TEMI TEMIN; por lo que no tampoco es evidente el argumento de vulneración del debido proceso, porque la única institución del Estado que tiene la facultad discrecional de aprobar los presupuestos ejecutados por los concesionarios es la ANH como ente regulador, en base a los documentos e información aportados en su oportunidad, puesto que la no presentación acarrea que el ente regulador no pueda valorar los gastos y considerar su racionalidad o prudencia, correspondiendo su rechazo.

VI. Conclusiones.

En consecuencia, el Ministro de Hidrocarburos y Energía, aplicó correctamente la normativa pertinente, realizando el análisis, valoración y compulsas respecto a todos los elementos de prueba producidos en sede administrativa, por lo que no es evidente la infracción de las normas acusadas en la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda

en la que impugna la Resolución Ministerial RJ N° 84/2015 de 28 de agosto, pronunciada por el Ministro de Hidrocarburos y Energía y en consecuencia se mantiene firme y subsistente la resolución impugnada.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



83

**Aduana Nacional de Bolivia Regional Santa Cruz
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 51 a 69, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1415/2014 de 6 de octubre, pronunciada por el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de contestación de 31 a 33, el memorial de apersonamiento de fs. 77 a 83 del tercero interesado, el decreto de "Autos" de fs. 78, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que en la demanda interpuesta por la Administración de la Aduana Interior Santa Cruz, dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia a través de su representante legal, solicita se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1415/2014 de 6 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, exponiendo los siguientes fundamentos de hecho y derecho:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Que el 17 de junio de 2012, en inmediaciones del puesto de control de Puerto Ibáñez del Departamento de Santa Cruz, los funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) dependientes de la Aduana Nacional, interceptaron el vehículo tipo: Tráiler, marca: Volvo, Color: Blanco, con placa de control 876-SZL, conducido por Abad Espinoza Farell, con licencia 3255397, categoría C, que transportaba Alimento Achocolatado marca Toddy y repuestos variados, todo de industria brasilera. Durante la intervención, luego de la revisión física y documental de la mercancía y de los documentos presentados, los funcionarios del COA observaron el Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación 083856 extendida por el Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria (SENASAG), adjunto a la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/721/C-4724 de 14 de junio de 2012 a nombre de Herbert Melgar Morón con Número de Identificación Tributaria (NIT): 3825101032, por la importación de Toddy de 200, 400 y 800 gramos, cuyos registros sanitarios consignan como fecha de vencimiento de todos los productos el 28 de mayo de 2013, y la fecha de los productos decomisados son diferentes a los del certificado. Ante éste hecho y presumiendo un hecho de contrabando, procedieron al comiso preventivo de la mercancía y el medio de transporte, posteriormente fue traslado a dependencias del recinto aduanero de Almacenera Boliviana (ALBO) S.A. dependiente de la Aduana Nacional Regional Santa Cruz, para su posterior aforo físico, inventariación y valoración.

1. Que el 1 de agosto de 2012, se notificó en secretaría de la administración aduanera a Abad Espinoza Farel, con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-270/12 de 27 de julio de 2012, denominado Operativo "Toddy 16", que calificó la conducta como contrabando contravencional y determinó los tributos omitidos de 34.744 UFV's, otorgándole 3 días de plazo para la presentación de descargos.

2. El 7 de agosto de 2012, Hebert Melgar Morón presentó descargos al acta de intervención, ratificándose en la prueba presentada al momento del comiso, es decir en la DUI C-4724 y el certificado SENASAG 083586 (original), así como la documentación complementaria que demuestra las acciones realizadas con carácter previo a la intervención, para la complementación del certificado fitosanitario con las otras fechas de vencimiento del producto.

3. El 26 de septiembre de 2012 la administración emite la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-512/2012, que declara probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Abad Espinoza Farel, Carlos Javier Ortiz Justiniano y Hebert

Melgar Morón, en consecuencia el comiso definitivo de toda la mercancía detallada en el Acta de Intervención COARSCZ-C-270/12 de 27 de julio de 2012, disponiendo la consolidación de la monetización y la posterior distribución de su producto. Además dispone el comiso del medio de transporte y la unidad de transporte descrito en el acta de intervención, pudiendo efectuar el pago de la multa equivalente al 50% del valor de la mercancía indocumentada en sustitución al comiso del medio de transporte. Notificados los administrados, Carlos Javier Ortiz Justiniano en representación legal de DIMERCRUZ S.R.L., interpone recurso de alzada, emitiendo el 25 de enero de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, la Resolución ARIT-SCZ/RA 0030/2013, que anula obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la resolución sancionatoria en contrabando inclusive. Notificada, la Aduana Interior Santa Cruz interpuso Recurso Jerárquico el 28 de septiembre de 2012, resuelto por Resolución AGIT-RJ 0486/2013 que confirma la resolución de alzada, en consecuencia se anula actuados hasta la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-SCRZI-SPCCR-RS-512/2012 de 26 de septiembre, inclusive, para que en dicho acto se incluya la valoración de los descargos presentados por DIMERCRUZ S.R.L.

4. En base al Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN- 198/2014 de 20 de febrero, se emitió la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA 155/2014 de 7 de marzo, declarando probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Abad Espinoza Farel DIMERCRUZ S.R.L. Representado legalmente por Carlos Javier Ortiz Justiniano, Hebert Melgar Morón y Alcides Rojas Cuellar, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía detallada en los ítems 1, 2, 3 y algunos Sub ítems, por no coincidir en cuanto a códigos, marcas, modelo y otras características.

5. Acusa que la resolución de recurso jerárquico al dar por bueno un certificado del SENASAG, actúa en forma inocente, cuando ellos saben que una vez iniciada la verificación y/o fiscalización por parte de la Aduana Nacional no puede moverse ningún dato de ésta, ya que la administración tributaria aduanera no puede aceptar pruebas generadas después de la intervención, las que solo demuestran que fueron alteradas con el objetivo de cumplir con la observación.

I.3.- Petitorio.

Por los fundamentos expuestos, concluye solicitando se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1415/2014 de 6 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmándose la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA 155/2014 de 7 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 73, se ordenó la citación de la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponde en razón de la distancia, habiéndose ordenado asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona, la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Daney David Valdivia Coria en su calidad de director ejecutivo a.i., contestando en forma negativa la demanda, mediante memorial de fs. 31 a 33, señalando lo siguiente:

No obstante que la resolución impugnada se encuentra fundamentada y motivada, es necesario desvirtuar los argumentos esgrimidos en la demanda, argumentando que, en el momento de la intervención aduanera el conductor del vehículo presentó la DUI C-4724 y el Certificado SENASAG 083586 (fs. 134 del Anexo 2), certificado que en el reverso indica que, verificada la mercadería se evidenció las fechas de vencimiento que son detalladas, señalando después de consignar las fechas que: "Constatando que la última fecha apta para su consumo es hasta el 28 de mayo de 2013".

Con el fin de establecer si las fechas introducidas en el reverso del Certificado SENASAG son correctas o no, bajo la previsión del art. 210 del Cód. Trib., la AGIT solicitó a la ADA Tropical S.R.L., la DUI C-4724 y su documentación de soporte; en respuesta la citada ADA adjuntó los documentos aclarando que el certificado SENASAG no se encuentra legalizado debido a que no cuenta con el original, debido a la solicitud del importador, sujeto pasivo que en instancia administrativa adjuntó el original como documentación de descargo; documento también entregado en el momento del operativo junto a la DUI C 4724.

Señala que, aplicando el principio de buena fe establecido en el art. 4-c) de la L. N° 2341; y al debido proceso establecido en los arts. 115-II de la C.P.E., 68-6) de la L. N° 2492, considerando además que la administración aduanera no demostró que la corrección de fechas de vencimiento de la mercancía en cuestión en el certificado SENASAG, es adulterado o ilegal.

En antecedentes administrativos y del expediente se evidencia documentación soporte de la DUI C-4724, consistente en certificación de la empresa AZZIS IMPORTACAO, EXPORTACAO, donde señala que el 6 de junio de 2012, de acuerdo a la Factura B024/12 realizó la venta de productos Toddy de 200, 400 y 800 gramos, los que tienen como fecha de vencimiento 15 de mayo de 2013, 8 de mayo de 2013 y 16 de mayo de 2013, respectivamente, por lo que la mencionada factura está contemplada en el campo 38 del MIC/DTA en el campo 7 del certificado de origen.

Señala también que la administración aduanera, no ha hecho uso de las amplias facultades conferidas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, menos ha presentado prueba, que demuestre que las fechas incluidas en el reverso del certificado de SENASAG, han sido ilegalmente introducidas.

Finalmente señala que la institución demandante no demuestra ni establece en forma indubitable, limitándose a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por lo que cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, no pudiendo el Tribunal Supremo suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el proceso que nos ocupa.

Como jurisprudencia cita las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre, y 354/2014 de 16 de diciembre, ambas de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.1.- Petitorio.

En atención a lo ampliamente citado, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

De fs. 2 a 12 del anexo 2, cursa el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ -270/12 de 27 de julio de 2012, que establece que funcionarios del COA, en el puesto de control de "Puerto Ibáñez", durante el servicio de control rutinario de mercancías y vehículos indocumentados, operativo denominado "Toddy 16", intervino un vehículo tipo tráiler, marca Volvo, color blanco, con placa de control 886-SZL, año 1989, conducido por Abad Espinoza Farel con licencia de conducir 3255397 Categoría "C"; procediendo a la verificación de la mercancía que transportaba, llegando a observar luego de una revisión física de la mercancía y documentos que, dentro del registro del SENASAG 83586 adjunto a la DUI C-4724, describía el producto Toddy de 200, 400 y 800 gramos, con fecha de vencimiento 28 de mayo de 2013, que no coincidía con las fechas de vencimiento exhibidas en los referidos productos; por lo que presumiendo el ilícito de contrabando, procedieron al comiso de la mercancía trasladándola al Almacén Aduanero "ALBO" S.A., para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación; acto con el que se dio inicio al proceso administrativo contra Abad Espinoza Farel, por la presunta comisión de contrabando contravencional, conforme al art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano; acta que fue notificada a Abad Espinoza Farel.

El 2 de agosto de 2012 se apersona Carlos Javier Ortiz Justiniano en representación de DIMERCRUZ SRL, solicitando la liberación de la mercancía comisada, consistente el repuestos para camiones, vendida por Falsi e Falsi Comercio de Pecas Diesel de Sao Paulo-Brasil.

El 7 de agosto de 2012, Hebert Melgar Morón en su condición de propietario importador del producto achocolatado en polvo Toddy y Ronald Chávez Capobianco como propietario del vehículo y remolque secuestrados, adjuntando fotocopia de la constancia de entrega de mercancías "Pase de Salida"; fotocopia legalizada de la DUI C-4724; original del Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación 83586, complementado en el reverso con las fechas de vencimiento del producto; fotocopia de nota enviada por la ADA "Tropical" S.R.L. de Puerto Suarez a la Aduana Frontera Puerto Suarez, solicitando corrección de la DUI 2012/721/C-4724; fotocopia del Formulario 164 de la ANB de Declaración Jurada de Corrección de Errores en Declaraciones de Mercancías realizado por la ADA "Tropical" S.R.L.; original del certificado de AZZIS Importaciones y exportaciones Ltda., quien aclara el producto vendido con Factura B024/12 de 6 de junio de 2012, consignando el tipo de producto, cantidad, fecha de producción y fecha de vencimiento del producto Toddy; original de la DUI C-17491 del remolque y semirremolque; original del carnet de propiedad del camión, marca Volvo, placa de control 876SZL; fotocopia de la póliza de importación del camión; donde solicitan la agilización del trámite y previa compulsión de la prueba se proceda a la devolución de la mercancía comisada.

El 20 de febrero de 2014, la administración aduanera emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN- 198/2014, señalando que las pruebas presentadas como descargo, no amparan a la totalidad de la mercancía comisada, refiriéndose concretamente a los ítems 1, 2 y 3 referidos al chocolate en polvo Toddy y otros sub ítems de los repuestos para camión; recomendando emitir resolución sancionatoria (fs. 167 a 206 del Anexo 3).

La administración aduanera, emitió la Resolución Sancionatoria ANSCRZI-SPCCR-RA 155/2014 de 7 de marzo, resolviendo: Primero.- Declarar probada la comisión de Contravención Aduanera por Contrabando, contra Abad Espinoza Farel, DIMERCRUZ SRL representada legalmente por Carlos Javier Ortiz Justiniano, Hebert Melgar Morón y Alcides Rojas Cuellar; ordenando el comiso definitivo de la mercadería detallada en los ítems 1, 2, 3 y sub ítems descritos en el Acta de Intervención COARSCZ-C-270/2012, disponiendo la adjudicación a título gratuito y exentas de pago de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia en aplicación de la Disposición Adicional Décima Quinta de la L. N° 2492 de 3 de agosto de 2003; en cuanto a los ítems 1, 2 y 3 al encontrarse vencidos, ordena su destrucción, previa certificación del SENASAG. Segunda.- Dispone la devolución de la mercancía detallada en el Acta Inventario COARSCZ-C-270/12, debiendo devolverse a Carlos Javier Ortiz Justiniano Gerente General de la Sociedad DIMERCRUZ SRL. Tercera.- Declara el comiso del medio de transporte y de la unidad de transporte, empero en sustitución al comiso, el transportista o propietario podrá cancelar una multa equivalente al 50% del valor CIF de la mercancía comisada, de acuerdo al art. 181-III de la L. N° 2492 CTB.

Interpuesto el recurso de alzada, por Hebert Melgar Morón, (fs. 34-35 Anexo 1), la Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emite la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0456/2014 de 7 de julio, confirmando la Resolución Administrativa AN-SCRZISPCCR-RA 155/2014 de 7 de marzo, de acuerdo a los argumentos sostenidos, conforme el art. 212-b) de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

Deducido el recurso jerárquico por Hebert Melgar Morón, fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT -RJ 1415/2014 de 6 de octubre, (fs. 306 a 314 del Anexo 4), revocando parcialmente la resolución impugnada, consecuentemente revoca parcialmente la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA 155/2014 de 7 de marzo, en la parte relativa a los ítems 1, 2 y 3, correspondiente a la mercancía: Alimento achocolatado en polvo, de 800g. 400g. y 200g; manteniendo firme y subsistente lo resuelto por la administración aduanera, en relación a los ítems y sub ítems subsiguientes; conforme establece el inc. a), parág. 1, art. 212 del Cód. Trib.

Contra esa determinación, la Aduana Nacional de Bolivia Regional Santa Cruz, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 51 a 69 de obrados.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que la presente controversia consiste en establecer si la aclaración de las fechas de vencimiento del producto achocolatado Toddy inserto en el reverso del Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación 83586 emitido el 12 de junio de 2012, ampara o no las 2.730 cajas del chocolate en polvo marca Toddy, comisado el 17 de junio de 2012, en el operativo denominado "Toddy 16".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Lo precedentemente glosado y efectuado el análisis correspondiente, permite concluir lo siguiente:

En principio, corresponde señalar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad, conforme establece el art. 71 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, que permite a los ciudadanos hacer efectivas dichas garantías frente al ejercicio de la potestad sancionadora del estado.

El art. 76 de la L. N° 2492, establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria.

Por otra parte, el art. 217-a) determina que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente.

La precitada norma legal en la parte final señala que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En ese orden el art. 90 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas (LGA), dispone que las mercancías se consideraran nacionalizadas en territorio aduanero, cuando cumplan con el pago de los tributos aduaneros exigibles para su importación.

El art. 101 del Reglamento a la LGA, señala "...Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta...".

En la especie, de la revisión de los antecedentes se evidencia que notificado Abad Espinoza Farel con el acta de intervención contravencional, se apersonó Carlos Javier Ortiz Justiniano como representante legal de DIMERCRUZ S.R.L., solicitando la liberación de la mercancía (repuestos para camiones) incautada en el operativo "Toddy 16", dejando claramente establecido que la Póliza de Importación C-4386 de 1 de junio de 2012 y el Manifiesto 2012-210310 se encuentran en poder del Almacén Aduanero "ALBO" S.A. porque fueron comisados juntamente la mercancía. También se apersonaron Hebert Melgar Morón y Ronald Chávez Capobianco en su condición de propietario importador de la mercancía (chocolate en polvo Toddy) el primero y propietario del vehículo motorizado y remolque, el segundo, comisados en el operativo, adjuntando la siguiente prueba de descargo: Constancia de Entrega de Mercancía "Pase de Salida" (fotocopia), DUI C-4724 (fotocopia legalizada); Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación 83586 con la aclaración de las fechas de vencimiento del producto Toddy en el reverso del mismo (original); Nota expedida por la ADA "Tropical" S.R.L. al Administrador de la Aduana de Puerto Suarez, solicitando la corrección de las fechas de producción y de vencimiento del Toddy en polvo (fotocopia); declaración jurada de corrección de errores en declaraciones de mercancías, Formulario 164 de la ANB (fotocopia); Certificado extendido por AZZIS Importacao y Exportacao Ltda., que aclara las fechas de producción y vencimiento de la venta de productos Toddy con destino a Bolivia, consignado en la Factura B024/12 de 6 de junio de 2012 (original); DUI C-17491 del vehículo importado por Ronald Chávez Capobianco (original y fotocopia); carnet de propiedad del camión Volvo, placa 876SZL de Ronald Chávez Capobianco (original); póliza de importación del camión Volvo color blanco (fotocopia), cursante de fs. 132 a 140 del anexo 2; prueba ofrecida dentro del plazo legal, documentación que ampara la legal importación del chocolate en polvo Toddy, constando en la DUI C-4724 que señala como descripción comercial: Toddy Ref. 24x200G, 24x400G y 12x800G que hacen un total de 24850.00 kilogramos de peso bruto, a nombre de Hebert Melgar Morón, así también consigna la cantidad de 2730.00 cajas de cartón, de procedencia brasilera, importado con Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación 83586 de 12 de junio de 2012, en consecuencia la documentación presentada cuenta con todo el valor legal, habiéndose dado cumplimiento a lo establecido en el art. 90 de la L.G.A. y art. 101 del R.L.G.A.

En cuanto a la aclaración de las fechas de vencimiento del chocolate Toddy en el reverso del permiso de inocuidad alimentaria de importación 83586, el recurrente argumentó que toda la documentación que presenta el sujeto pasivo a momento de la intervención de la mercancía por contrabando, es la que sirve, tomando en cuenta que siendo mercancía recientemente nacionalizada, debía contar con toda su

documentación en orden; ya que no es legal realizar las gestiones para arreglar los documentos después de las observaciones realizadas por la ANB, afirmando que las mismas fueron alteradas con el objetivo de cumplir o subsanar la observación; además señala que la ADA "Tropical" S.R.L., sabe que una vez iniciada la verificación y/o fiscalización por parte de la Aduana Nacional, no se puede mover ningún dato; refiriéndose a las gestiones de la ADA ante la administración de Puerto Suarez para complementar los datos del certificado del SENASAG; corresponde señalar que la Administración Aduanera usando las amplias facultades conferidas por los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, no ha podido demostrar y consecuentemente presentar prueba (art. 76 de la L. N° 2492) que demuestre fehacientemente que las fechas incluidas en el reverso del certificado SENASAG 83586, han sido ilegalmente introducidas; razonamiento respaldado por el principio de buena fe (art. 4-c) de la L. N° 2341), el derecho al debido proceso (arts. 115-II de la C.P.E. y 68-6) de la L. N° 2492). Por lo manifestado, cursando en obrados la documentación soporte de la DUI C-4724, que demuestra que la mercancía (chocolate en polvo Toddy) fue importada legalmente por Hebert Melgal Morón, quien también cumplió con lo señalado en los arts. 76, 81 y 217 de la L. N° 2492 (CTB), desvirtuando el ilícito de contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) y g) de la citada ley.

VI. Conclusiones.

En consecuencia, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó correctamente la normativa pertinente, realizando el análisis, valoración y compulsas respecto a todos los elementos de prueba producidos en sede administrativa, por lo que no es evidente la infracción de las normas acusadas en la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1415/2014 de 6 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia se Revoca Parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0456/2014, emitida el 7 de julio, por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yvan Espada Navia.- Secretario de Sala.



84

Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 55 a 60, réplica, dúplica, argumentos del tercero interesado, los antecedentes del proceso; y

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda: El 14 de julio de 2014, mediante memorial de 7 de julio de ese mismo año, peticiona ante la Gerencia Regional Santa Cruz (GR-SCZ) de la Aduana Nacional (AN), la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/2008 de 23 de octubre de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/2012 de 15 de octubre de 2012, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Frente a la nulidad suscitada, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, no emitió pronunciamiento alguno, dentro del plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT-SCZ), pronuncia la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0428/2015 de 11 de mayo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo y rechazando el recurso de alzada.

Interpuesto el recurso jerárquico, bajo el argumento de que la Gerencia Regional Santa Cruz, reconoció que se dio respuesta a la nulidad de notificación suscitada, manifestando que el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08 de 23 de octubre de 2008, se notificó en el tablero de dicha institución y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-160/12 de 15 de octubre de 2012, mediante edicto.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirma la resolución de alzada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la resolución impugnada, no realizó una adecuada consideración sobre el hecho de falta de notificación, tanto del Acta de Intervención y la resolución Sancionatoria de Contrabando citados, afectando sus derechos, vulnerando principios como el debido proceso y el derecho a la defensa.

Sostuvo que nunca fue notificado en forma personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/2012, contraviniendo lo establecido en el art. 33-I de la L. N° 2341.

Indicó que, en base al principio de prelación normativa previsto en el art. 5 de la L. N° 2492, las Autoridades Administrativas en instancia de alzada y jerárquico debieron aplicar y resolver este punto, conforme lo dispuesto en el art. 33-c) de la L. N° 2341, en razón de que primero se aplica la C.P.E. y luego las leyes, decretos y finamente las resoluciones de directorio que solo son normas reglamentarias que no pueden legislar derechos en aplicación del principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492.

Por lo expuesto, quedó demostrado que la Gerencia Regional Santa Cruz, omitió la notificación personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/2012, por lo que correspondía la nulidad de obrados hasta que se notifique en forma legal con dichos actuados administrativos, y al no haberse actuado de esta manera, se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., citando sobre el tema, jurisprudencia contenida en las SS.CC. Nos. 0136/03 de 6 de mayo 1842/2003-R de 12 de diciembre y 1234/2000-R de 21 de diciembre.

Por lo que, al no haberse respetado la garantía del debido proceso, también se lesionó la seguridad jurídica.

Sobre el particular el Tribunal Supremo ha desarrollado una línea jurisprudencial con relación a la nulidad y la anulabilidad establecida en los arts. 35-II y 36-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, al señalar que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocando totalmente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto, pronunciada por la AGIT dentro del recurso de alzada interpuesto contra la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional; por ende, nula y sin valor legal el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08 de 23 de octubre de 2008 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-160/2012 de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado que cursa de fs. 55 a 60, con base a los siguientes argumentos:

En cuanto a la falta de notificaciones con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria, corresponde resaltar que el fundamento de los memoriales de recurso de alzada presentados por el sujeto pasivo el 19 de enero y el 4 de febrero de 2015, fue el silencio administrativo de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional al no haber emitido respuesta alguna al memorial de 14 de julio de 2014 por el cual argumenta la nulidad de obrados precisamente por falta de dichas notificaciones, alegando la vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa y petición, solicitando que se anule obrados hasta el vicio más antiguo, para que se notifique el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08; efectivamente, conforme manifiesta el sujeto pasivo, la Administración Aduanera no emitió pronunciamiento alguno respecto a petición de la nulidad de obrados por falta de notificaciones y transcurrido el plazo de 6 meses previsto al efecto de consideró por desestimada la misma por silencio administrativo; es respecto al silencio administrativo negativo de la GR-SCZ de la AN que el sujeto pasivo interpone los recursos de revocatoria y jerárquico, no así contra los actos administrativos en sí como ser el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando; las pretensiones expuestas en la presente demanda son incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT.

Resulta necesario hacer mención al principio de convalidación de los actos, entendiendo por éste como que toda nulidad se convalida por el consentimiento aún en el supuesto de concurrir los presupuestos de la nulidad, así lo establece la doctrina y la jurisprudencia; en cuanto al principio de congruencia, el art. 198-I del Ctb, prevé que la obligación de expresar los agravios de manera correlativa y congruente, además la Sentencia N° 228/2013 de 2 de julio, de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, señala que cuando el demandante incorpora elementos no invocados en la etapa recursiva jerárquica, al no haber sido planteados oportunamente como agravio, los puntos señalados en la demanda contenciosa administrativa se tienen como actos consentidos libre y expresamente, habiendo el demandante renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos; no impugnó los actos administrativos que hoy observa en demanda contenciosa administrativa, sino únicamente el silencio administrativo negativo por falta de respuesta a su solicitud de 14 de julio de 2014; y, conforme al art. 143 del CTB, el silencio administrativo no es un acto impugnabile recurrible impugnabile a través del recurso de alzada y tampoco está previsto en el art. 4 de la L. N° 3092.

En cuanto a la vulneración del derecho al debido proceso por falta de notificación con el acta de intervención y resolución sancionatoria en contrabando, la S.C.P. N° 0347/2012 de 22 de junio establece que los elementos que componen dicho derecho son el derecho a un proceso público, al juez natural, a la igualdad procesal de las partes, a no declarar contra sí mismo, la presunción de inocencia, derecho a la

comunicación previa de la acusación, a la defensa material y técnica, concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa, derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, derecho a la congruencia entre acusación y condena, el principio non bis in idem, derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones; ninguno de ellos fue vulnerado por la instancia jerárquica, conforme consta en los antecedentes del presente proceso; no se causó indefensión alguna al demandante, por ello presentó sus recursos de revocatoria y jerárquico y la norma tributaria vigente es clara en cuanto a la notificación de ciertos actos en forma personal y en secretaría, y no es permisible a través del proceso contencioso administrativo, salvar la negligencia o descuido del ahora demandante.

Finalmente, la demanda es contradictoria, además de contener afirmaciones generales e imprecisas, por cuanto en el petitorio se indica textualmente declarar nula y sin valor legal el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, empero los fundamentos expuestos refieren a la nulidad de las notificaciones con dichos actos administrativos, por lo que no existe un nexo de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y al lesión causada al derecho o garantía y esa exigencia no se limita a enumerar artículos sino a explicar desde el punto de vista causal, cómo esos hechos han lesionado el derecho en cuestión, situación contenida en amplia jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, manteniendo firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto.

III. Intervención del terreno interesado.

Guadalupe Orellana Medrano y Andreyana Karla Arraya Bernal, en representación legal de Willan Elvio Castillo Morales, Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de enero de 2016, que cursa de fs. 23 a 25, con base en los siguientes argumentos:

En cuanto a la nulidad de las notificaciones alegada por el demandante, el art. 68-8) de la L. N° 2492 reconoce el derecho del sujeto pasivo a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria y el art. 90 del citado texto legal, prevé que los actos administrativos que requieran notificación personal serán notificados en Secretaría y el sujeto pasivo tiene la obligación de asistir los miércoles de cada semana para notificarse con todas las actuaciones y su incomparecencia no impide que se practique la diligencia de notificación y en caso de contrabando, el acta de intervención y resolución determinativa serán notificados bajo ese medio.

La administración aduanera cumplió plenamente la notificación con el acta de intervención en tablero de secretaría, sin negar el derecho a la información que le asiste al sujeto pasivo, más aún porque su conducta fue calificada como contrabando contravencional previsto en el art. 181 del CTB, por cuanto el art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009, incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional a 200.000.- UFV, sin competencia del Ministerio Público.

El sujeto pasivo no hizo uso de los 3 días hábiles administrativos para presentar sus descargos ante la Administración Aduanera, por tanto se emite la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/12, notificada el 31 de diciembre de 2012 mediante edicto de ley practicado conforme derecho y tampoco fue impugnado por la vía correspondiente, ello implica el consentimiento y validación de todos actuados y la preclusión del derecho a recurrir oportunamente de ellos. La jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 0554/2010-R de 12 de julio y la S.C.P. N° 0187/2014-S1, entre otras, establece que el sujeto pasivo no puede alegar desconocimiento de las notificaciones practicadas en secretaría de la administración aduanera.

Respecto a la falta de actuados que precedan notificaciones por edictos, el demandante alega que no existe ninguna notificación personal, tampoco de avisos de visita, mucho menos una representación para cumplir con una notificación mediante cédula o procedimiento que diera lugar a la notificación mediante edicto con Resolución Sancionatoria; el art. 83 de la L. N° 2492, reconoce válidamente como un medio legítimo de notificación el edicto de prensa, que cumple la finalidad de hacer público el acto administrativo a objeto que el sujeto pasivo tome conocimiento de la existencia de un proceso en su contra, por desconocimiento de su domicilio, con publicaciones en dos oportunidades con intervalo de por lo menos tres días corridos entre la primera y segunda, en medio de prensa de circulación nacional, elementos que fueron debidamente cumplidos por la administración aduanera; y, en todo caso, el demandante reclama situaciones que no fueron observadas en las instancias respectivas y de considerarse que el proceso es de puro derecho.

Sobre el silencio administrativo, el art. 143 del CTB, claramente prevé los actos administrativos que pueden ser objeto de impugnación mediante recurso de alzada, entre los cuales no se encuentra el silencio administrativo al no considerarse un acto recurrible; la demanda resulta confusa, por cuanto se invoca la nulidad de actuados consentidos al no haber sido oportunamente impugnados y sobre los cuales acertadamente falló la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Finalmente, en cuanto al debido proceso, no existe vulneración alguna, el sujeto pasivo tuvo la oportunidad presentar sus descargos correspondientes y desvirtuar las faltas en las que incurrió, cada actuado fue debidamente comunicado conforme establece la norma, por lo que no es posible alegar su invalidez.

En materia de nulidades procesales se debe observar ciertos principios de modo que la nulidad resulte útil al proceso, restableciendo los derechos que se hubieran vulnerado, de ello se infiere que el error de procedimiento debe estar expresamente establecido y sancionado con nulidad en la ley; la administración aduanera se remite al ordenamiento jurídico establecido y hace conocer por secretaría y mediante edicto de ley, las actuaciones procedimentales y el alcance de las mismas a través de las resoluciones correspondientes; la documentación presentada como de reciente obtención, carece de justificación válida y legal sobre las razones por las que no fueron presentadas en tiempo oportuno; al ser un proceso de puro derecho corresponde al demandante asumir el proceso y las determinaciones a las que se arribaron luego de su ejecución.

III.1. Petitorio

El tercero interesado solicita que se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto y en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 153/2012 de 26 de diciembre y el Proveído de Ejecución Tributaria AN-ULEZR-PET 369/2014 de 18 de septiembre, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, a objeto de proseguir la ejecución del adeudo tributario.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. el 23 de marzo de 2008, la gerencia regional de fiscalización, emite el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0044/08, en la cual determina la comisión de contrabando contra María Martha Aguilar Galvis, José Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, José Pereira y Silver Rufo Heredia Roca, siendo notificados en secretaría el 16 de febrero de 2011.

Mediante Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/12 de 15 de octubre de 2012, se declara probada la comisión de contrabando contravencional, notificando personalmente en 17 de diciembre de 2012 a José Urzagasti Aguilera y notificado por edicto a los demás sindicados en 8 y 13 de enero de 2013, mediante periódico de circulación nacional el mundo.

El 7 de enero de 2013 el sujeto pasivo agencia despachante de Aduana Lomalta SRL., representado por José Alberto Urzagasti Aguilera, interpone ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, recurso de alzada con Auto de Admisión, ARIT-SCZ-023/2013 de 14 de enero de 2013.

En 5 de abril de 2013, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0163/2013, se confirma la resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/12 de 15 de octubre de 2012.

El 26 de abril de 2013, la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL, interpuso recurso jerárquico, con Auto de Admisión, ARITSCZ-023/2013 de 20 de mayo de 2012, posteriormente el 17 de julio de 2013 la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/2013, resuelve confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ 163/13 de 5 de abril de 2013, quedando firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/12 de 15 de octubre de 2012.

La Supervisora de Ejecución Tributaria de la Gerencia Regional Santa Cruz, emite el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-ULEZR-PET-N° 370/2014, donde se determina una deuda tributaria de UFV's 70.372.16, equivalente a Bs 139.589.00.-

El 14 de julio de 2014, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, mediante memorial solicitó a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, la nulidad de las notificaciones del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/2012, por considerar que no fueron notificadas personalmente, vulnerando el debido proceso y los derechos a recurrir y a la defensa, establecidos en los arts. 115-I, 116-I, 117-I-II y 119-II de la C.P.E., solicitando se anule obrados hasta que se practique una correcta y nueva notificación de dichos actos administrativos.

Mediante proveído de 14 de enero de 2015, la gerencia regional a.i. de la Aduana Nacional, dispuso no ha lugar a la nulidad de notificación solicitada, declarando firme y subsistente el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0044/08 de 23 de octubre de 2008, la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/12 de 15 de octubre de 2012.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso recurso de alzada cursante de fs. 57-58 vta., resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante, mediante resolución de Recurso de Alzada ARIT SCZ/RA 0428/15 de mayo de 2015 cursante de fs. 31 a 36 del anexo 1, que dispuso anular obrados hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive y rechazar el recurso de alzada, interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes.

Interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT, confirma la resolución de alzada mediante resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto, ordenando a la ARIT-SCZ rechazar el recurso de alzada del ahora demandante.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso demanda contenciosa administrativa con los fundamentos expuestos en el memorial de fs. 11 a 15 vta.

Por memorial de fs. 82-83 vta., el demandante presentó su réplica, dando lugar al proveído de fs. 94 que decretó "autos para sentencia".

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de recurso jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492 Cód. Trib. en cuanto a notificaciones y si su accionar conlleva el respeto de los derechos al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa e igualdad de las partes, reconocidos por la Constitución Política del Estado; argumentando que la administración aduanera tramitó un proceso sumario contravencional en su contra y pronuncia el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08 de 23 de octubre de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/2012 de 15 de octubre, contraviniendo los arts. 83-1 y 84 del CTB e incurriendo en vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa e igualdad de las partes, al no haber sido debidamente notificados a efectos de presentar los descargos respectivos y de esa forma asumir la defensa necesaria.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Especializada de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI.1. Sobre las diligencias de comunicación en materia tributaria.

El art. 83-I del CTB, determina que los actos y actuaciones de la Administración Tributaria pueden ser notificados: 1. Personalmente; 2. Por cédula; 3. Por edicto; 4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5. Tácitamente; 6. Masiva; 7. En secretaría; determinando en su segundo párrafo, la nulidad de toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas.

Por su parte, el art. 84 de la norma tributaria, expresa en cuanto a las notificaciones en forma personal: "I. Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal. II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado. III. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales".

Con relación a las notificaciones masivas, el art. 89 del CTB, establece que: "Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97 del presente Código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.

2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación".

La norma reglamentaria, en su art. 13 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, determina la cuantía para la validez de las notificaciones masivas, que indica: "I. Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la administración tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse.

II. Las administraciones tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. N° 2492-III. Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán: a) Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta 10.000 UFV's por cada acto administrativo. b) Para los gobiernos municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria".

V.2. Sobre la nulidad alegada por el demandante y el debido proceso.

Al respecto, los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (LPA).

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

Por su parte, el tratadista Eduardo Couture en su obra Fundamentos de Derecho Procesal Civil, expresa que: "frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"; y, precisado en el art. 117-I de la Norma Fundamental que dispone: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso"; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: "En opinión de esta Corte, para que exista 'debido proceso legal' es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y

defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional”.

La indefensión conforme expresa Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales: “Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte, en un juicio que lo afecta. Esa indefensión vulnera el principio de inviolabilidad de la defensa, que suele representa una garantía constitucional”.

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad-deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados por indefensión o situaciones de orden público.

En ese contexto, y conforme se dirá a continuación, en el presente caso, éste Tribunal advierte indefensión provocada en el sujeto pasivo al momento de practicar la diligencia de notificación mediante cédula fijada en tablero de la GRSCZ de la AN y que amerita la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación observadas por el ahora demandante sobre el accionar de la Administración Aduanera.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

VI.3. Sobre la notificación con el acta de intervención.

Emitida el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08 de 23 de octubre de 2008, por la Administración Aduanera, contra el ahora demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, acta que presume que los sindicatos incurrir en la comisión del delito de contrabando, el valor del vehículo automotor importado de \$us. 14.253.44.-, y determina el tributo omitido actualizado en base a la valoración comparativa de 38.299.50 UFV's más la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando; conforme consta en antecedentes administrativos, la diligencia de notificación con la misma se practica el 16 de febrero de 2011, en tablero de la GR-SCZ de la AN, a “Víctor A. Urzagasti”, con firma y sello del responsable de la diligencia y como testigo de actuación “Justo Mamani Riveros”.

La diligencia adolece de defectos formales que justifican su inexistencia o nulidad, por cuanto no se consigna el nombre completo del sujeto pasivo ahora demandante, se omite el segundo nombre “Alberto” y el segundo apellido “Fuentes”; y, tampoco identifica con el nombre respectivo al testigo de actuación a momento de suscribir la firma en la diligencia, simplemente lleva una firma y leyenda “testigo de actuación CI 5985814 LP”.

Estas situaciones implican la invalidez de la diligencia de comunicación, más aún si consideramos que se trata de una diligencia con el acta de intervención que reviste vital importancia para el desarrollo del proceso administrativo, por cuanto otorga un plazo perentorio a efectos de que el sujeto pasivo presente sus descargos respectivos y de esa forma ejerza sin restricción alguna su derecho a la defensa e igualdad entre las partes como elementos constitutivos del debido proceso consagrado en la Constitución Política del Estado.

En consecuencia, se inobservaron la normativa aplicable a las diligencias de comunicación en materia tributaria y en cuanto al contenido de la notificación, situación que implica la vulneración de derechos y garantías constitucionales y que justifica plenamente la nulidad de las diligencias que tampoco cumplieron su fin, poner a conocimiento del sujeto pasivo el proceso administrativo contravencional iniciado en su contra a efectos de que asuma defensa.

VI.4. Sobre la notificación con la resolución en contrabando.

De la revisión de antecedentes se evidencia que una vez pronunciada la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-160/2012 de 15 de octubre, que declara probada la comisión de contrabando contravencional contra el ahora demandante y otros, y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación al art. 181-II del CTB, impone la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/08, equivalente a \$us. 14.253.44.-, la notificación con dicha resolución sancionatoria en contrabando, se practica mediante edictos a “Víctor Alberto Urzagasti” omitiendo el segundo apellido del sujeto pasivo ahora demandante y por ende su debida identificación, mismos que son publicados en el periódico El Mundo.

Con base en los fundamentos expuestos para el anterior punto desarrollado precedentemente, de igualo forma, resulta nula la notificación realizada al sujeto pasivo ahora demandante, con la resolución sancionatoria en contrabando mediante edictos asemejando la situación a una forma masiva de notificación en medio de prensa inaplicable al presente caso, por carecer de requisitos de validez que no pueden darse por bien hechos, más aun considerando que la cuantía del tributo omitido que sobrepasa los 10.000 UFV's establecidos al efecto por la norma procedimental relativa a diligencias de comunicación válidas, conforme se tiene transcrito y explicado anteriormente.

VI.1.2. Respecto a que la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido, habiéndose entonces considerado desestimada su solicitud por silencio administrativo, razón por la que interpuso los recursos respectivos que fueron rechazados.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 7 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al acta de intervención y resolución sancionatoria de contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la entidad aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo artículo en su parág. III, entendiéndose que su solicitud fue desestimada por “silencio administrativo negativo”, interpuso recurso de alzada, que luego de ser admitido, motivó que la

Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ/RA 0410/2015 de 11 de mayo, por la que resolvió anular obrados hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que “el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación”, conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló recurso jerárquico, bajo los mismos fundamentos, agregando que, la autoridad aduanera, al tiempo de responder al recurso interpuesto, aclaró que se dio respuesta al memorial por el que se suscitó el incidente de nulidad de notificación, por medio de su respectivo proveído; lo que llevó a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la resolución del recurso jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0428/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que, ninguna de las dos autoridades administrativas de impugnación tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en alzada, lo que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era “el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo”, debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del recurso de alzada, confirmado en instancia jerárquica, es precisamente la ausencia de una resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado en la S.C. N° 0149/2014-S1 de 5 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la resolución jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la resolución de alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así, corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del Estado boliviano, comprendida en el art. 17-I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como “La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes” (SS.CC. Nos. 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expresos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero, debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio, ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley del Procedimiento Administrativo refiere en su contenido lo siguiente: “Transcurrido el plazo previsto sin que la Administración Pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional”; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al Estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la administración pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la administración tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna

que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8-III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del Derecho Administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y; por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio “pro actione”, que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione, etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresividad, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar, lo que evidentemente no se puede permitir en un estado constitucional de derecho, siendo contrario a su función y fin del estado y a la convención, por lo mismo carece de eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimativa de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnabile, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la administración tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo, si hubo respuesta, fue luego de que se configuró el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de Alzada y Jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, dispone: “...el recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones Determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...”. Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: “...Además de lo dispuesto por el art. 143 de Cód. Trib. Boliviano, el recurso de alzada ante la superintendencia tributaria será admisible también contra: acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria”.

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4-g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante en 14 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al acta de intervención, y resolución sancionatoria de contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el recurso de alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto, dentro de un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional y Comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarian los cimientos propios del Estado Constitucional Social y Democrático de Derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entro en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe

de efectuarse desde y conforme a la Constitución y al Bloque de Constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las AIT.

VI.1.3. Con referencia a la violación al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien ha momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 8 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la convención americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de impicarlo, como ejemplo se cita el caso trabajadores cesados del congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú, Sentencia del 24.11.2006. Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas) Sentencia del 26/9/2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias Regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante. Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el recurso de alzada, que no fue considerado por los de instancia.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los artículos 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2) y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ/RA 0428/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 160/2012 de 15 de octubre y la providencia de 22 de diciembre del 2014; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0044/2008 de 23 de octubre; para que la administración aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectuó una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 27 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



85

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 53 a 58 interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio, pronunciada por el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de contestación de fs. 77 a 82; el memorial de apersonamiento de fs. 122 a 126 vta., del tercero interesado, la réplica de fs. 115 a 117 vta., la dúplica de fs. 132-133 vta., el decreto de "Autos" de fs. 146, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Verónica Jeannine Sandy Tapia, en virtud a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0664-15 de 25 de septiembre de 2015, se apersonó por memorial de fs. 53 a 58, manifestando que al amparo de los arts. 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo y 778 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio, expresando lo siguiente:

Inició el memorial de demanda desarrollando una relación de los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, manifestando que la resolución AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio, determinó revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0201/2015 de 3 de marzo, que dispone la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00725-14 de 14 de octubre, causándole agravio a la administración tributaria.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Expresó que de la verificación de la documentación original de las exportaciones como las pólizas de exportación, facturas comerciales del exportador, manifiestos internacionales de carga (MIC/DTA) y certificados de salida, se verificó que la facturas comerciales de exportación N° 628 y 635, de acuerdo a la revisión de la documentación de respaldo a los gastos de realización, no guardan relación ya que presentan diferencias en el gasto portuario entre el importe consignado en las facturas y el pago efectivo, hecho que genera una diferencia entre la factura comercial de exportación, los importes consignados en la póliza de exportación y el formulario de liquidación de regalía minera, respecto de la documentación de respaldo.

Señaló que la factura comercial de exportación N° 632, no está respaldada de acuerdo a contrato VEX-01/13, consignando a CARBOMINERALES S.A.C. como comprador del mineral y en la cláusula novena el comprador solicita expresamente que, únicamente para efectos de pago la factura comercial y demás documentos deben ser emitidos a nombre de OXBOW METALS MEXICO S. de R.L. de CV., lo que no permite establecer quién es el comprador y beneficiario de la transacción; lo que motivó la aplicación de la presunción del 45% sobre el valor oficial de cotización establecida en el art. 10 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de agosto de 1999, que presume como gastos de realización el 45%, cuando éstos no están debidamente respaldados por las condiciones contractuales o no están explícitamente consignados y existe diferencia de montos.

Aseveró que la administración tributaria reglamentó las solicitudes de devolución impositiva mediante RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala que es obligatoria la presentación de : a) la declaración de exportación, b) factura comercial del exportador, c) certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, d) póliza de importación, e) formulario de declaración jurada del IVA; y f) que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; es decir, que deben presentarse los documentos que respalden las condiciones contratadas, aspecto que-según el demandante-no fue cumplido por el contribuyente y que la autoridad demandada omitió considerar.

Mencionó que la Administración Tributaria se enmarcó en las disposiciones legales citadas, y observando los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe previstos en el art. 4 de la L. N° 2341.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00725-14 de 14 de octubre de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 60, y citada la autoridad demandada, para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo se remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona Daney David Valdivia Coria, director ejecutivo general a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 77 a 82 de obrados, expresando lo siguiente:

La autoridad demandada, aseveró que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico - jurídicos, además aclara que la entidad demandante no menciona en qué medida y/o aspecto la AGIT hubiese incurrido en incorrecta aplicación y comprensión de la ley. Acotó que en relación a los gastos de realización en cuanto al procedimiento de devolución de impuestos al sector minero metalúrgico, el art. 10 del D.S. N° 25465, prevé que la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 de la misma disposición legal, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso, será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización, y en caso, de que estos últimos no estuvieran explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación, deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Asimismo, el art. 5 de la RND 10-0004-03, en cuanto al procedimiento para la solicitud de devolución de impuestos, establece que es obligatoria la presentación de la declaración de exportación (copia exportador), factura comercial del exportador, certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, pólizas de importación, formulario de declaración jurada del IVA (210); aclara también que, el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; sin embargo, la normativa no es taxativa en cuanto a que sólo la existencia de un contrato escrito entre las partes permita dicha aplicación, sino que la misma está referida a demostrar documentalmente el alcance del compromiso asumido por el vendedor en la realización de la transacción, es decir, respaldar los gastos efectivamente incurridos y que le corresponde al vendedor o exportador.

Señaló que en ese entendido, la Administración Tributaria en el análisis de los gastos de realización elaboró el papel de trabajo: Cálculo del Valor 13% IVA Exportaciones, con el objeto de determinar el Valor FOB 13% IVA de las exportaciones (monto máximo a devolver según el art. 10 del DS 25465) en el que expone que el valor oficial de cotización por el total de facturas de exportación del periodo julio 2013, alcanza un total de \$us. 15.072.193,07,- en el que advierte que las facturas 628 y 635, observó diferencias en el gasto portuario, cuyas facturas comerciales consignan importes que no guardan relación con el pago efectivo; y, respecto de la factura 632, indicó que la misma no se encuentra respaldada con el contrato VEX-01/13, puesto que el comprador es CARBOMNINERALES S.A.C., y según el contrato, el comprador pide expresamente que la factura sea emitida a OXBOW METALS MEXICO S de RL de CV., en ese entendido el art. 5 de la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, refiere que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, sin especificar que esas condiciones estén señaladas en un contrato, entendiéndose que en comercio exterior, las condiciones contratadas están dadas por los términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), que determinan los derechos y obligaciones de los vendedores y compradores, que intervienen en una operación, condiciones que fueron adoptadas por nuestro país como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

Indicó que en relación a la factura comercial de exportación N° 628, fue observada por consignar como gastos portuarios, importes superiores a los pagos efectuados por dicho concepto, de \$us. 909,88, que difiere del detalle de despacho de carga, que señala que se canceló por dicho concepto \$us. 870,20 surgiendo una diferencia de \$us. 39,68 que no fueron efectivamente pagadas. Asimismo para la factura N° 635 la misma consigan como gasto en puerto \$us. 1.263,59 y según el detalle de despacho de carga se canceló \$us. 1.221,84, surgiendo una diferencia de \$us. 41,75 siendo evidente que dichos gastos fueron estimados por empresa Metalúrgica Vinto, en el momento de la emisión de las facturas comerciales de exportación, habiendo sido canceladas de forma posterior; que si bien existen diferencias entre el importe de la factura comercial y el importe efectivamente pagado, dichas diferencias son inmatereales en relación al monto de la exportación y al monto solicitado para devolución impositiva. Por lo que en aplicación al principio de verdad material, las facturas comerciales observadas, debieron ser consideradas como gastos de realización efectivamente verificados por ella misma.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria, emitió Orden de Verificación N° 14990200081 de 10 de febrero de 2014, modalidad Verificación CEDEIM PREVIA por el periodo julio de 2013, por el cual se le comunica a la empresa Metalúrgica Vinto, el inicio de la verificación previa del importe solicitado correspondiente al IVA, ICE y formalidades GA. (fs. 1 a 3 de antecedentes administrativos).

Concluida la verificación, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00725-14 de 14 de octubre, disponiendo en su parte resolutive, establecer como importe sujeto devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente empresa Metalúrgica Vinto, la suma de Bs 10.738.137,- por el Impuesto al Valor Agregado IVA del periodo julio de 2013; y, como importe no sujeto a devolución la suma de Bs 2.899.184,- por el IVA, correspondiente al periodo julio/2013 producto de la depuración del crédito fiscal. (fs. 716 a 721 de antecedentes administrativos)

Interpuesto el recurso de alzada por la empresa Metalúrgica Vinto contra la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00725-14 de 14 de octubre de 2014 (fs. 14 a 17 vta., de antecedentes administrativos), se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0201/2015 de 3 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa impugnada, pronunciada por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto el importe total observado de Bs 1.833.916,- que comprende por la aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo máximo a devolver y la aplicación del tipo de cambio, y confirmando el importe de Bs 2.843.311,- como no sujeto a devolución impositiva, por falta de medios fehacientes de pago, declarando en consecuencia como sujeto a devolución impositiva Bs 10.738.137, más Bs 1.833.916, sumando un total de Bs 12.572.053, por el periodo fiscal julio 2013. (fs. 58 a 72 vta. de antecedentes administrativos).

En virtud de lo anterior la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, dedujo recurso jerárquico por memorial de fs. 92 a 96 vta. de antecedentes administrativos, contra la resolución pronunciada en alzada; que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0201/2015 de 3 de marzo; en consecuencia revoca parcialmente la Resolución Administrativa N° 23-000725-14 de 14 de octubre de 2014, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs 1.778.044, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, manteniendo la depuración de Bs 20.468, por la diferencia entre el importe máximo a devolver determinado en instancia recursiva y lo solicitado por el contribuyente, y confirma el importe depurado de Bs 2.899.184,- por falta de medios fehacientes de pago; estableciendo como crédito fiscal valido para devolución Bs 12.516.181,- por el periodo fiscal julio de 2013. (fs. 161 a 181 vta. de antecedentes administrativos).

Contra esa determinación, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 53 a 58 de obrados.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, incumplió lo establecido en el art. 10 del D.S. N° 25465, en relación a la aplicación de la presunción 45% con relación a los gastos de realización. 2) Si las facturas Nos. 628, 632 y 635 fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

V. Análisis de problema jurídico planteado.

En principio, revisado todo lo obrado y los anexos adjuntos al proceso, se colige que la Administración Tributaria, mediante Orden de Verificación N° 14990200081, modalidad Verificación CEDEIM PREVIA, con alcance a la revisión de hechos, elementos e impuestos vinculados al importe solicitado del IVA del periodo fiscal julio 2013. Verificada la documentación emitió Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00725-14 de 14 de octubre, disponiendo como importe a devolver mediante CEDEIM al contribuyente, el importe de Bs 10.738.137; determinando de igual manera el monto no sujeto a devolución la suma de Bs 2.899.184.

Deducido el recurso de alzada por la empresa Metalúrgica Vinto, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, revocó parcialmente la resolución impugnada, dejando sin efecto el importe total observado de Bs 1.833.916,- y confirmando el importe de Bs 2.843.311,- como no sujeto de devolución impositiva, por falta de medios fehacientes de pago. Interpuesto el recurso jerárquico por la Administración Tributaria, por Resolución AGIT-R.J. N° 1128/205 de 6 de julio, la autoridad jerárquica, revocó parcialmente la Resolución impugnada, en consecuencia revocando la R.A. N° 23-00725-14 de 14 de octubre, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs 1.778.044,

manteniendo la depuración de Bs 20.516.181,- ; y por último confirma el importe depurado de Bs 2.899.184,- por falta de medios fehacientes de pago. Consecuentemente establece como crédito fiscal válido para devolución Bs 12.516.181,- correspondiente al periodo fiscal julio 2013.

En ese marco, a efectos de determinar la legalidad de los actos de la administración tributaria, es necesario considerar el principio de neutralidad impositiva, por el cual el impuesto no debe alterar las condiciones de mercado o distorsionar la oferta, la demanda ni los precios en las transacciones de bienes gravados; principio que se aplica a la actividad exportadora de conformidad a la normativa tributaria contenida en la L. N° 843 y en el art. 12 de la L. N° 1489 de "Desarrollo y Tratamiento Impositivo a las Exportaciones" de 16 de julio de 1993, modificado por el art. 1 de la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, que establece: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías, servicios sujetos de la presente ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora".

A su vez, el art. 2 de la L. N° 1963, establece: "Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843", es decir se ha normado la devolución del impuesto pagado por las compras incorporadas a los productos de exportación con la finalidad de lograr un efecto impositivo neutral.

Ahora bien, en relación a la actividad de explotación y comercialización de minerales, la devolución impositiva se halla establecida por el D.S. N° 25465 referente al Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, que en su art. 10 establece: "La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará, conforme a los criterios señalados en el artículo 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización", De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de importación, se presume que los gastos de realización con el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal". Lo que significa que dicha devolución se halla sujeta a la previa demostración de gastos de realización.

Asimismo el art. 3 del referido Decreto Supremo, refiere que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la misma Ley. Como los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Por su parte la administración tributaria, en cuanto al procedimiento para la solicitud de devolución de impuestos estableció la aplicación del art. 5 de la RND 10-0004-03, en el sentido que; para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de: La declaración de exportación, factura comercial del exportador, certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, pólizas de importación, formulario de declaración jurada (DDJJ) del IVA y aclarando que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Respecto a los gastos de realización de las Facturas de Exportación 628 y 635 observadas por la administración tributaria, en ambas se establecen diferencias como gastos en puerto, surgiendo una diferencia de \$us. 39,68 y de \$us. 41,75, respectivamente. Sobre este punto, la documental que cursa en los anexos correspondientes a los antecedentes administrativos, que respaldan las facturas de exportación citadas, acredita dichas diferencias que no fueron efectivamente pagadas, siendo que dichos gastos fueron estimados a momento de la emisión de las referidas facturas; sin embargo, se debe tener presente que los gastos en puerto se encuentran respaldados por comprobantes contables de bancos, depósitos bancarios y detalles de despacho de carga, verificándose que dicha diferencia corresponde a gastos Gate Out y transporte que se provisionó; en ese sentido, el hecho de que el monto pagado sea inferior al consignado en las facturas de exportación, no implica que el exportador no hubiera efectuado estos gastos, por cuanto dicha diferencia observada es producto de la dinámica de las transacciones propias del comercio exterior, toda vez que estos gastos no son previsibles, no siendo dichas diferencias atribuibles al exportador, de modo que la decisión de la Administración Tributaria de aplicar la presunción del 45% establecida en el art. 10 del D.S. N° 25645, es incorrecta.

En relación a la observación de los gastos de realización efectuados en el proceso de verificación, la administración tributaria refiere que la Factura Comercial N° 632, por el hecho que el contrato VEX-01/13 consigna una persona diferente como comprador y otra consignada en la factura comercial. Se debe dejar claramente establecido que el contrato de compra venta de estaño metálico refinado suscrito entre la empresa Metalúrgica Vinto por una parte y CARBOMINERALES S.A.C por otra, refiere expresamente en la cláusula novena, que: "El COMPRADOR solicita que, únicamente para efectos de pago, la Factura Comercial y demás documentos deben ser emitidos a nombre de OXBOW METALES MEXICO S. de R.L. de CV" (sic.); debiéndose aclarar que las condiciones establecidas en el contrato VEX-01/13, de 4 de enero de 2013, están regidas por las estipulaciones de "INCOTERMS" (Siglas de Internacional Comercial Terms) tal cual refiere la cláusula décima tercera del referido contrato, que representan un conjunto de reglas internacionales que permiten determinar el alcance de la transacción, facilitando así la gestión del comercio internacional, asimismo, evidencian las responsabilidades del comprador y del vendedor para la entrega de la mercadería, bajo un contrato de compraventa internacional, regulando el lugar de entrega de la mercadería, la transmisión de riesgos, y los costos a cargo del comprador y vendedor. Condiciones que se reflejan entre otros documentos en la DUE y en la factura comercial de exportación consignando todos los datos de la transacción.

Sin embargo este documento no constituye un requisito a efectos de la devolución de impuestos, toda vez que las condiciones contratadas a las que hace mención el art. 10 del D.S. N° 25465, se refiere a gastos de realización que estén debidamente respaldados

conforme a las condiciones contratadas, y no establece como requisito las condiciones establecidas en los contratos sustentadas en los incoterms, tal como se establece de la Factura N° 632 cursante a fs. 46 de antecedentes administrativos, por el cual se verifica que la empresa Metalúrgica Vinto efectuó exportaciones de estaño metálico en lingotes bajo la modalidad FOB Arica. Establecido el hecho de que los gastos de realización se encuentran consignadas en la declaración de exportación (factura de exportación y facturas de respaldo) el exportador cumplió estrictamente con la normativa señalada, en relación a las facturas observadas y analizadas en la litis.

Asimismo, en aplicación del principio de libertad contractual, si el comprador solicitó la emisión de la factura a nombre de un tercero, no existe razón y menos disposición normativa que prohíba o impida tal hecho, ya que adicionalmente a lo expresado líneas arriba, no afecta negativamente ni a la empresa Metalúrgica Vinto ni a la administración tributaria, pues los gastos de realización se hallan respaldados, independientemente del nombre a quien corresponda la factura comercial.

Finalmente, si bien la aplicación de los gastos de realización efectivamente incurridos por el exportador de minerales en la determinación está supeditada a la presentación de documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal; sin embargo, se debe tener en cuenta que la normativa no es taxativa en cuanto a que sólo la existencia de un contrato escrito entre las partes permita dicha aplicación, sino que la misma está referida a demostrar documentalmente el alcance del compromiso asumido por el vendedor en la relación de la transacción, es decir, respaldar los gastos efectivamente incurridos y que le corresponden al vendedor o exportador.

VI. Conclusiones.

Por lo argumentado, se concluye que la autoridad demandada, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio, que revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0201/2015 de 3 de marzo, lo hizo interpretando y aplicando correctamente la normativa legal aplicable al caso, por lo que corresponde declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 53 a 58 interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, consecuentemente mantiene y firme subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1128/2015 de 6 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución a la autoridad demandada, de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



86

**Gerencia Graco Cochabamba c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 28 a 35, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba (GRACO-CBA) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 88 a 93, argumentos del tercero interesado de fs. 62 a 64, réplica de fs. 97 a 101 vta., dúplica de fs. 105 a 108 vta., los antecedentes del proceso; y

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante expresa que el 26 de febrero de 2014, la administración tributaria notificó al contribuyente KOINTRA Ltda., con la Orden de Fiscalización N° 14990100014, e inició el proceso de verificación de los hechos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA F-200), Impuestos las Transacciones (IT F-400) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE F-500), por los periodos fiscales enero a diciembre de 2010; como resultado del mismo y sobre base cierta, se emite la Vista de Cargo N° 29-00001-15 de 25 de febrero de 2015, que establece una liquidación previa de la deuda tributaria por el monto de 23.210.234 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), equivalentes a Bs 47.107.724.

Que presentados los descargos respectivos, la Gerencia GRACO-SCZ del SIN, pronuncia la R.D. N° 17-000194-15 de 30 de abril de 2015, notificada al sujeto pasivo el 12 de mayo de 2015 y establece de oficio sobre base cierta, las obligaciones del contribuyente respecto al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2010, en la suma de 23.725.230 UFV's, equivalentes a Bs 48.590.694 importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

Manifiesta que, formulado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba (ARIT-CBA), pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0757/2015 de 31 de agosto, que de forma correcta resuelve confirmar la R.D. N° 17-000194-15.

Indica que, ante el recurso jerárquico interpuesto por el contribuyente, la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre, anuló la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0757/2015, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo N° 29- 00001-15 de 25 de febrero, a objeto que la administración tributaria emita una nueva vista de cargo que cumpla con lo dispuesto en los art. 96, 42 y ss., de la L. N° 2492 CTB.

Fundamentos de la demanda.

El demandante sostiene que la AGIT anula y repone obrados hasta la vista de cargo por el método de determinación del adeudo tributario, bajo fundamentos equívocos, incurriendo en aplicación errónea de la normativa tributaria (arts. 43, 76, 96 y 211 de la L. N° 2492) y utilizando presunciones; que, el art. 43-I de la L. N° 2492, establece que la base imponible podrá determinarse sobre base cierta considerando los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; que, el art. 76 de la citada ley, prevé que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; que, el art. 96 determina el contenido de la vista de cargo y que fijará la base imponible sobre base cierta o sobre base presunta; y, que el art. 211 también de la L. N° 2492, refiere al contenido de las resoluciones; transcribe doctrina respecto a los métodos de determinación, de los autores Catalina Vizcaino y Carlos Giuliani Fonrouge.

Indica que, a efectos de demostrar que son erróneos los fundamentos de la AGIT al referir que la base de la determinación aplicada es presunta y no cierta, resulta necesario detallar la siguiente relación de hechos: a) Ante la orden de fiscalización el contribuyente presentó la documentación de manera parcial; b) No reportó sus cuentas bancarias; c) En la fiscalización se solicitó a las entidades financieras, a través de la ASFI, la remisión de información relacionada con cuentas bancarias a nombre de KOINTRA y su representante legal; d) Revisada la documentación de las entidades financieras, certificados de origen y destino de fondos, se advirtieron ingresos que no fueron declarados por el contribuyente; e) Se solicitó al contribuyente respalde el origen y destino de los montos reportados en los extractos bancarios, sin embargo, no se presentó ningún documento relacionado con los mismos; f) De los ingresos de las cuentas en banco no contabilizados por el contribuyente, se restó lo que sí registra en la cuenta caja como ingresos, a efecto de no duplicar y de esa forma se obtuvo el resultado de ingresos no declarados como ventas por el sujeto pasivo; y, g) De la información obtenida por la aduana se observó que el contribuyente no registra todas sus importaciones en sus compras, en consecuencia, no factura todas sus ventas y se contrastaron las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) reportadas por la Aduana Nacional con las motocicletas facturadas.

Precisa que, la resolución jerárquica omite considerar que la presunción en una determinación concurre cuando la administración tributaria puede deducir la existencia del hecho generador por hechos o circunstancias (art. 43-II de la L. N° 2492), situación que no ocurrió, por cuanto la Gerencia GRACO-CBA contaba con documentación e información sobre los ingresos percibidos y que no se limitó a la proporcionada por el sujeto pasivo.

Que el art. 16 de la L. N° 2492, establece que para la observación de ingresos omitidos tanto IVA, IT e IUE, el hecho generador se configura con la venta del producto o servicio, por cuanto al producirse ésta, surge la obligación para el IVA e IT que a su vez tiene implicancia directa en la determinación de la utilidad neta, base para el cálculo del IUE.

Sostiene que, para establecer la observada base de la determinación contenida en la resolución determinativa, se tuvo como sustento los estados financieros en los que se evidencia que el sujeto pasivo no registra cuentas de activo exigible (cuentas por cobrar, documentos por cobrar, entre otros), la información de terceros (Aduana Nacional, entidades bancarias y de PROSECO Despachante de Aduanas) y de la documentación incompleta provista por el contribuyente en la se constató que los saldos expuestos en el balance general al 31 de diciembre de 2010, no cuentan con desglose auxiliar que permita comprender la composición del inventario final; así, en las facturas de venta consta la venta de motocicletas en la gestión 2010, que fueran importadas en las gestiones 2008 y 2009 que se constituyeron en el único respaldo al inventario inicial de la gestión 2010, que consta en los estados financieros y que asciende a Bs 2.607.000 en base al análisis realizado y contenido en el papel de trabajo dicho inventario se encuentra sobrevaluado, al respecto el contribuyente no presentó documento contable (kardex, inventarios) que respalden los saldos consignados en sus estados financieros; posteriormente, se efectuó el análisis de los saldos de inventarios finales, considerando las importaciones reportadas por la aduana nacional registradas a nombre de KOINTRA Ltda., mismas que son significativamente mayores a las declaradas durante la gestión 2010; efectuándose la comparación de estas compras con las ventas facturadas, según consta en la información contenida en el papel de trabajo, determinando un saldo de inventario final de 1.394 motocicletas por un valor de Bs 2.975.428.36 monto que se encuentra por debajo del consignado en el estado financiero que asciende a Bs 6.882.876 dejando nuevamente en

evidencia que el contribuyente omitió declarar la totalidad de sus compras e ingresos, alterando sus inventarios con el objeto de ocultar la existencia de los ingresos efectivamente percibidos y no declarados.

Sostiene que, la administración tributaria realiza mayor investigación, ante la falta de prueba del sujeto pasivo, recurre a las fuentes alternativas de información (entidades financieras y aduana nacional), que según la doctrina y el marco legal citado, también constituye base cierta (art. 43 de la L. N° 2492), en consecuencia no existen las presunciones que señala la AGIT, sino transacciones reales, por montos reales que conllevan a ingresos reales en las cuentas bancarias del contribuyente; en consecuencia, la AGIT resuelve de forma incongruente que se trata de una base imponible presunta, sin considerar que en la información recabada de terceros permite establecer una base cierta, además que la determinación incluye no sólo depósitos en cuentas bancarias sino varios conceptos, entre ellos, ingresos percibidos no declarados ni registrados contablemente constan los montos manera cierta los ingresos percibidos y sin documentación de respaldo, ventas facturadas no declaradas, compras declaradas en periodos diferentes al hecho generador, diferencias entre compras con factura registradas en libros y consignadas en declaraciones juradas, excedentes en la imputación al gasto cuya diferencia determinada no es deducible.

El demandante manifiesta que durante toda la etapa de fiscalización, solicitó la documentación relacionada con la verificación; conforme a los arts. 70 y 76 de la L. N° 2492, el contribuyente debió demostrar oportunamente que los ingresos de las cuentas bancarias no corresponden a ventas no declaradas, al contrario, presentó documentación parcial e hizo caso omiso a las solicitudes de presentar toda la documentación que sustente su actividad o movimiento económico, ni en la etapa de descargos prevista por el art. 98 de la citada Ley; y, en recurso de alzada, el contribuyente objetó únicamente el hecho de que la administración tributaria no probó que sus ingresos reflejados en las cuentas bancarias sean por la venta de motocicletas importadas y vendidas en la misma gestión.

Expresa que por todo lo expuesto, corresponde anular la resolución impugnada, por inobservancia extrema de la falta de prueba en contrario, registros contables, así como su inclusión en las declaraciones impositivas, al no demostrar el ciclo comercial de sus mercancías (adquisición, origen, venta o posesión de sus motocicletas); en consecuencia, la administración tributaria fundó su determinación en ingresos no declarados, con documentación que permite establecer la configuración del hecho generador relacionado a la venta de motocicletas y no existe prueba que sustente su posición como exige el art. 76 de la L. N° 2492.

Concluye precisando que la administración tributaria conoció de manera cierta y directa que KOINTRA Ltda., percibió ingresos por su actividad gravada que no fueron imputados en las cuentas fiscales, y que para evadir su obligación, no contabilizó todas sus cuentas y no declaró todas sus compras, omisiones verificadas a través de la información real y concreta proporcionada por terceros, que no se pueden desconocer, negar o rechazar al constituir prueba legal obtenida por la administración tributaria, por lo que la decisión de la AGIT sobre supuestas presunciones carece de sustento legal y contradice lo dispuesto en el art. 43-I de la L. N° 2492.

I.2. Petitorio.

Solicita se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocar totalmente la resolución impugnada, declarando la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre, por contener violación a la ley respecto a la base de determinación; o, en su caso, anular la resolución del recurso jerárquico por la evidente incongruencia y falta de precisión; en consecuencia, se declare firme y subsistente en su totalidad el reparo determinado por la administración tributaria en la R.D. N° 17-00194-15 de 30 de abril de 2015.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 13 de mayo de 2016, que cursa de fs. 88 a 93, argumentando lo siguiente:

Mediante requerimiento, la administración tributaria solicitó a KOINTRA Ltda. la documentación consistente en: balance general, comprobantes de egreso e ingreso diarios, conciliaciones bancarias, declaraciones juradas del IVA, IT e IUE, dictamen de auditoría, estados financieros, inventarios, kardex, libros mayores, libros de compras IVA, libros diarios, libros de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, documentos de constitución de la sociedad, poderes y otra documentación a solicitud del fiscalizador, solicitud que se reiteró al sujeto pasivo.

KOINTRA Ltda. no presentó los comprobantes de egreso e ingreso diarios, conciliaciones bancarias, inventarios, kardex, libros mayores, libros diarios, documentos de constitución de la sociedad, estados financieros, balance general, extractos bancarios, papeletas de depósitos y retiro de dinero, ordenes de traspaso, ordenes de transferencia al exterior y otros documentos que respalden las operaciones registradas en las cuentas bancarias.

Ante la falta de documentación de respaldo, la administración tributaria solicitó a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), información sobre las cuentas bancarias y el respaldo de las transacciones realizadas de KOINTRA Ltda., y su representante Simón Sung Choe por las gestiones 2010 y 2011; además solicitó a la Aduana Nacional y a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) BRUSECO S.R.L., información relativa a las importaciones realizadas por KOINTRA Ltda., requerimientos a través de los cuales obtuvo la siguiente información:

a) De la ADA BRUSECO S.R.L., el detalle de las DUI (medio físico y digital), las DUI y el soporte correspondiente.

b) De la Aduana Nacional, información relativa a las DUI sobre las cuales elaboró el cuadro de detalle de pólizas de importación no declaradas, que estableció compras no declaradas por la venta de 466 motocicletas a las cuales se aplicó el precio de venta promedio anual de Bs 3.068 haciendo un total de Bs 2.060.465 por compras no declaradas que incluyen además motores, partes y accesorios de las motocicletas, y su venta tampoco fue respaldada por el sujeto pasivo.

c) De la ASFI, información respaldada sobre la cuenta bancaria 4010415264 del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. a nombre de KOINTRA Ltda., además de las cuentas 415-2-1-05078-9 y 415-2-2-02073-5 del Fondo Financiero PRODEM S.A. que Simón Sung Choe

mantiene en mancomunidad con Elio Choe Kippes; y las cuentas 30150281750229, 30150129784227, 30150281751330, 30150604288324 y 30150598049222 del Banco de Crédito de Bolivia S.A. (BCP) del titular Simón Sung Choe.

A partir de esa información recabada de terceros, la administración tributaria identifica los ingresos percibidos no declarados y no registrados contablemente por el sujeto pasivo, ingresos que considera corresponden a operaciones gravadas por la venta de motocicletas y repuestos; elaboró el papel de trabajo denominado "Resumen de Ingresos s/g Cuentas Bancarias por el Contribuyente, gestión 2010 - periodos enero a diciembre", el cual consigna ocho (8) cuentas bancarias de las cuales sólo la cuenta 4010415264 del Banco Mercantil Santa Cruz, se encuentra a nombre de KOINTRA Ltda., las reportadas por PRODEM S.A. son de Simón Sung Choe mantiene en mancomunidad con Elio Choe Kippes y las del BCP S.A. a nombre de Simón Sung Choe; los depósitos percibidos en cada mes por cuenta bancaria hacen un total de Bs 44.833.683.38.

El movimiento de las cuentas bancarias fue analizado cuenta por cuenta en los papeles de trabajo "Análisis de Extracto Bancario", respaldados por la documentación proporcionada por las entidades financieras y si bien la administración tributaria excluyó los créditos y/o abonos por traspaso entre cuentas, anulaciones de cheques certificados, abonos por desembolsos de préstamos e intereses para fines de determinación, sin embargo, la determinación de ingresos omitidos consideró cuentas bancarias que no son de propiedad del sujeto pasivo KOINTRA Ltda., así como extractos bancarios, formularios confidenciales de origen y destino de fondos, mensajes Swift de traspaso de fondos, documentos en los que consta que los ingresos de dinero corresponden a operaciones por la venta de motocicletas, empero no existe evidencia indubitable e irrefutable de que dichos ingresos correspondan a operaciones comerciales de compra y venta de motocicletas y repuestos de propiedad de KOINTRA Ltda.; en consecuencia, los citados depósitos no pueden por sí mismos ser considerados y/o constituirse en generadores de tributos como el IVA, IT e IUE.

En ese contexto, la falta de presentación de todos los documentos requeridos al sujeto pasivo, implica causa válida para que la administración tributaria ahora demandante, se encuentre facultada para realizar una determinación de la base imponible utilizando el método sobre base presunta, por cuanto la situación descrita precedentemente se adecúa a lo previsto en el art. 44-4 y 5-a) de la L. N° 2492; además, podía realizar métodos alternativos como la verificación en el Organismo Operativo de Tránsito (OOT) o en el Registro Único Automotor (RUA), de las fechas en las cuales supuestamente las motocicletas importadas fueron registradas a propiedad de terceros, ello permitiría demostrar fehacientemente la compra venta onerosa de las mismas.

En definitiva, la administración tributaria no agotó ni utilizó todos los procedimientos que permitan alcanzar la verdad material que conduzca a identificar objetivamente los hechos generadores, por lo que conforme a los arts. 43-II y 44 de la L. N° 2492, al no existir elementos ciertos, corresponde aplicar el método de determinación sobre base presunta.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO-CBA del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre.

III. Intervención del tercero interesado.

Jimmy Cabrera Cuellar en representación legal de Alejandro Arias representante legal de KOINTRA Ltda., se apersonó al proceso y con memorial presentado el 25 de abril de 2016, que cursa de fs. 62 a 64, expone los siguientes argumentos:

Notificada la empresa con la R.D. N° 17-000194-15, presentó impugnación y la ARIT confirmó la misma mediante Resolución de 31 de agosto de 2015; presentado el recurso jerárquico, la AGIT con criterio ecuaníme resuelve anular la resolución de alzada al advertir incongruencias en el proceso de fiscalización efectuado por la administración tributaria.

La administración tributaria está en la obligación de probar de manera fehaciente e indubitable los hechos que acusa, ello en estricta aplicación de la L. N° 2492, que le otorga amplias facultades de investigación, considerando que una de las máximas del derecho no es solo acusar sino también probar, ello con el fin de no lesionar el derecho al debido proceso y el principio de verdad material y lealtad procesal que corresponde a la parte acusadora.

Con la Orden de Fiscalización N° 14990100014, la Gerencia GRACO-CBA del SIN, procedió a la fiscalización del cumplimiento del IVA, IT e IUE de la empresa KOINTRA Ltda., por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010, emitiendo a su conclusión la Vista de Cargo N° 17-000194-15, misma que conforme consta en la resolución jerárquica es atentatoria al debido proceso, por cuanto se verifica que en el movimiento de cuentas analizado cuenta por cuenta en los papeles de trabajo, no existe evidencia indubitable e irrefutable que dichos ingresos correspondan a operaciones comerciales de compra venta de motocicletas y repuestos de propiedad de KOINTRA Ltda.; además, respecto a las cuentas bancarias, el solo hecho de haber verificado ingresos por la venta de motocicletas, no demuestra que el origen de dichos depósitos sean por ventas no declaradas de KOINTRA Ltda., menos se puede considerar que los depósitos constituyen hechos generadores de tributos como el IVA, IT e IUE; tampoco acudieron al OOT o al RUA para verificar la fecha de importación y registro de la propiedad de un tercero; utilizó de forma incorrecta el método de determinación, considerando que con base en las declaraciones juradas, las DUI y los depósitos bancarios, determinaron sobre base cierta la utilidad gravada, sin tomar en cuenta que no demostró que el hecho generador del tributo es la venta de las motocicletas importadas en la gestión 2010, y más aún, el método utilizado corresponde a una base presunta.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se declare improbadamente la demanda y en consecuencia confirme la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El 26 de febrero de 2014, la administración tributaria notificó a KOINTRA Ltda., con la Orden de Fiscalización N° 14990100014, e inició el proceso de verificación de los hechos correspondientes al IVA, IT e IUE, por los periodos fiscales enero a diciembre de 2010.

Pese a los requerimientos de que se presenten los documentos consistentes en el balance general, comprobantes de egreso e ingreso diarios, conciliaciones bancarias, declaraciones juradas del IVA, ITE e IUE, dictamen de auditoría, estados financieros, inventarios, kardex, libros mayores, libros de compras IVA, libros diarios, libros de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, documentos de constitución de la sociedad, poderes y otra documentación a solicitud del fiscalizador; KOINTRA Ltda., presentó la documentación en forma incompleta.

Ante la falta de documentación que permita realizar la fiscalización respectiva, la administración tributaria emite los requerimientos de información a terceros (ADA BRUSECO S.R.L., Aduana Nacional y ASFI sobre las cuentas bancarias cuyo titular sea KOINTRA Ltda. o su representante Simón Sung Choe).

La ADA BRUSECO S.R.L., proporcionó el detalle de las DUI (medio físico y digital), las DUI y el soporte correspondiente; la Aduana Nacional, remitió la información relativa a la DUI sobre las cuales elaboró el cuadro de detalle de pólizas de importación no declaradas, que estableció compras no declaradas por la venta de 466 motocicletas a las cuales se aplicó el precio de venta promedio anual de Bs 3.068.-, haciendo un total de Bs 2.060.465 por compras no declaradas que incluyen además motores, partes y accesorios de las motocicletas, y su venta tampoco fue respaldada por el sujeto pasivo; y, la ASFI, información respaldada sobre la cuenta bancaria 4010415264 del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. a nombre de KOINTRA Ltda., además de las cuentas 415-2-1-05078-9 y 415-2-2-02073-5 de PRODEM S.A. que Simón Sung Choe mantiene en mancomunidad con Elio Choe Kippes y las cuentas 30150281750229, 30150129784227, 30150281751330, 30150604288324 y 30150598049222 del BCP S.A. del titular Simón Sung Choe.

Sobre base cierta, se emite la Vista de Cargo N° 29-00001-15 de 25 de febrero de 2015, que establece una liquidación previa de la deuda tributaria por el monto de 23.210.234 UFV's equivalentes a Bs 47.107.724.

La Gerencia GRACO-SCZ del SIN, pronuncia la R.D. N° 17-000194-15 de 30 de abril de 2015, notificada el 12 de mayo de 2015 a KOINTRA Ltda.; y, establece de oficio, sobre base cierta, las obligaciones del contribuyente respecto al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010, en 23.725.230 UFV's equivalentes a Bs 48.590.694 importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

En alzada, la ARIT-CBA, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0757/2015 de 31 de agosto, que confirma la R.D. N° 17-000194-15.

KOINTRA Ltda., formula el recurso jerárquico argumentando que: a) La administración tributaria no consideró la escritura pública de transferencia de cuotas de capital y registro del poder de representación en FUNDEMPRESA que acreditan el cambio de representante legal, trámite que se paralizó debido a la marca de auditoría en el sistema del SIN, en consecuencia el proceso de fiscalización es anómalo en cuanto a las notificaciones de la vista de cargo y resolución determinativa a Simón Sung Choe, situación que vulnera el debido proceso en su elemento aplicación objetiva de la ley y el acceso a una justicia plural, pronta y oportuna; b) De manera errada se aplicó un método de determinación de base cierta limitando su ponderación a los ingresos por depósitos en cuentas bancarias supuestamente percibidos por la venta de motocicletas y las DUI recabadas de terceros, sin que la documentación resulte suficiente para establecer un hecho generador con base cierta; ello implica vulneración al debido proceso e inobservancia del principio de congruencia; c) Se consideran las cuentas bancarias 4010415264 del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. a nombre de KOINTRA Ltda., 415-2-1-05078-9 y 415-2-2- 02073-5 de PRODEM S.A. y las cuentas 30150598049222, 30150281751330, 30150129784227 y 30150281750229 del BCP S.A., órdenes de traspaso, formularios de origen y destino de fondos, mensajes Swift de traspaso de fondos, los cuales según la administración tributaria corresponden a la importación y comercialización de motocicletas; además consideró la cuenta 30150281751330 del BCP S.A. que no corresponde a KOINTRA Ltda. y conforme consta en la certificación del banco, es una cuenta individual y el titular no es Simón Sung Choe, corresponde a Lahisa Sue Choe Kippes, en consecuencia no se encuentra vinculada a la empresa; y, d) La resolución de alzada se limita indicar que las observaciones no fueron desvirtuadas por el sujeto pasivo, sin embargo, la administración tributaria está en la obligación de probar de manera fehaciente los hechos que acusa, con el fin de no vulnerar la verdad material, por cuanto no está demostrado que los depósitos correspondan a la venta de motocicletas adquiridas en la gestión 2010, actuaron únicamente con base en suposiciones; peticionando en consecuencia que se revoque la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0757/2015 de 31 de agosto y se anule obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo N° 29-00001-15.

La AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre, anula la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0757/2015, con reposición hasta la Vista de Cargo N° 29-00001-15, ordenando que emitan una nueva que cumpla lo dispuesto en los art. 96, 42 y ss. de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano.

IV.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por la Gerencia GRACO-CBA del SIN, el 23 de febrero de 2016, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre, pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 30 de noviembre de 2015; la AGIT presenta la contestación y se notifica al tercero interesado que presenta sus argumentos a fs. 62 a 64; se presentan la réplica de fs. 97 a 101 vta. Como la réplica de fs. 105 a 108 vta. y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975 y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de recurso jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT al anular obrados hasta la vista de cargo emitida por la administración tributaria, incurrió en errónea interpretación y

aplicación de la normativa, falta de congruencia y precisión, respecto al método de determinación de la base imponible cierta, alegando que la misma constituye una base imponible presunta.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la sala especializada de este tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VII. Sobre la facultad de anular obrados, debido proceso y verdad material.

Con carácter previo al análisis de fondo de la problemática formulada en el presente proceso contencioso administrativo, resulta necesario referirnos a la nulidad; los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (LPA).

Razón por la que con base en dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"; y, precisado en el art. 117-I de la Norma Fundamental que dispone: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso"; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: "En opinión de esta corte, para que exista debido proceso legal' es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional".

Nuestra normativa aplicable al caso concreto, arts. 35-II y 36-IV de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), señala que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley. La excepción a esta regla de invocación de las nulidades y anulabilidades, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento de la L. N° 2341), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público.

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados en caso de verificar indefensión o situaciones de orden público.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

VI.2. Respecto a la errónea aplicación e interpretación de la normativa tributaria.

El IVA, conforme los arts. 1, 5 y 6 de la L. N° 843 (Texto Ordenado), se aplica sobre las importaciones definitivas, constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente, en caso de importaciones la base imponible estará dada por el valor CIF aduana, establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero.

El art. 75 de la citada Ley, con relación al IT prevé una alícuota general del 3%, vigente por L. N° 1606 de 22 de diciembre de 1994, Ley de Modificaciones a la L. N° 843; por su parte el art. 77, que el impuesto se determinará aplicando la tasa general establecida en el art. 75 a la

base de cálculo determinada por el art. 74 de la presente Ley, que el impuesto resultante se liquidará y empozará -sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial- por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.

Respecto al IUE, según el art. 36 de la citada Ley, dispone que este impuesto es aplicable sobre las utilidades resultantes de los estados financieros al cierre de cada gestión fiscal, ajustadas de acuerdo a lo que disponga dicha norma y su reglamento. Utilidad que resulta de deducir de la utilidad bruta los gastos necesarios para la obtención y conservación de la fuente, cuya deducción con las condiciones y límites son reglamentados por el D.S. N° 24051 de 29 de junio de 2005.

El art. 42 de la L. N° 2492 establece que la base imponible es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; teniendo la administración tributaria -conforme el contenido de los arts. 66-1, 100 y 104 del Cód. Trib., amplias facultades para verificar, controlar, fiscalizar e investigar.

Por su parte el art. 43 de la citada Ley, en cuanto a los métodos de determinación de la base imponible, establece que podrá determinarse por los siguientes métodos: "I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. III. Cuando la ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo siguiente, según corresponda. En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente Código".

El art. 44 de la L. N° 2492 prevé las circunstancias para la determinación sobre base presunta, establece que la administración tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último: "(...) 4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas. 5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias: a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo. (...) 6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta. Practicada por la administración tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta".

Además, el 45 en cuanto a los medios para la determinación sobre base presunta, prevé: "I. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente: 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud. 2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios. 3. Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes. II. En materia aduanera se aplicará lo establecido en la Ley Especial".

El art. 47 de la citada Ley, sobre los componentes de la deuda tributaria, determina: "Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente: $DT=TOx(1+r/360)^n+M$ ".

El art. 74 del Cód. Trib., establece que los procedimientos tributarios de sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria, así en los principios del derecho administrativo previstos en dicho código y solo a falta expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

El art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341, al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por Sala Plena de éste tribunal en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contencioso administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfaza el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda".

El art. 96 de la L. N° 2492, taxativamente prevé que las vistas de cargo contendrán los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de

prueba con los que cuente la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; además, deberá fijar la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado y que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales viciará de nulidad la vista de cargo; el art. 18 del D.S. N° 27310, detalla en 8 incisos el contenido esencial de una vista de cargo y en su inc. g) establece que deberá contener el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción.

Respecto al contenido de las resoluciones determinativas, el art. 99 de la citada Ley, establece que debe contener las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción; por su parte, el art. 19 del citado D.S. N° 27310, desarrolla la frase "especificaciones sobre la deuda tributaria" y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial desarrollado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que es evidente que la administración tributaria debe pronunciar sus decisiones con base en los principios de verdad material y en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, y motivación y fundamentación de sus decisiones o actuaciones procesales, como única forma de resguardar el valor justicia, que exige todo procesamiento que genera una sanción; en consecuencia, la administración tributaria está en la obligación de probar los hechos que acusa, ejerciendo precisamente las amplias facultades de investigación que la ley otorga.

Los papeles de trabajo desarrollados respecto al movimiento de cuentas analizado, no permiten evidenciar que los ingresos correspondan a compra ventas de motocicletas y repuestos de propiedad del sujeto pasivo KOINTRA Ltda.; más aún si consideramos que se verificaron cuentas bancarias, empero no se verificó que los ingresos en las mismas sean por ventas no declaradas de KOINTRA Ltda.; además, no consta en antecedentes información alguna del OOT o del RUA que dé cuenta de la fecha de importación y registro de propiedad de las motocicletas a favor de un tercero.

La administración tributaria aplicó de forma incorrecta el método de determinación para establecer una base imponible cierta, sin considerar que la base imponible es el valor, obtenido de acuerdo a las normas legales, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar y que pese al requerimiento de la documentación consistente en balance general, comprobantes de egreso e ingreso diarios, conciliaciones bancarias, declaraciones juradas del IVA, ITE e IUE, dictamen de auditoría, estados financieros, inventarios, kárdex, libros mayores, libros de compras IVA, libros diarios, libros de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, documentos de constitución de la sociedad, poderes y otra documentación a solicitud del fiscalizador; KOINTRA presentó la documentación en forma incompleta, situación ante la cual se recabó información de terceros y únicamente resolvió sobre las declaraciones juradas, las DUI y los depósitos bancarios de cuentas bancarias no vinculadas al sujeto pasivo, sin demostrar que el hecho generador del tributo es la transferencia onerosa de las motocicletas importadas en la gestión 2010 por KOINTRA Ltda.

Conforme a la normativa y hechos detallados precedentemente, el método utilizado por la administración tributaria al momento de emitir la vista de cargo, corresponde a la determinación de una base presunta, por cuanto resolvió la misma sin la información completa del sujeto pasivo y en vista de la documentación recabada mediante requerimientos a terceros como la Aduana Nacional, la ADA BRUSECO S.R.L y a la ASFI, y concluyó erradamente que los depósitos bancarios contrastados con las DUI y declaraciones juradas constituyen el hecho generador del tributo que permiten establecer una base imponible cierta.

De todo ello se infiere que la vista de cargo emitida por la administración tributaria, adolece de las especificaciones sobre la deuda tributaria que se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado, situación que genera vulneración al debido proceso e inobservancia de los principios rectores del proceso.

En consecuencia, la resolución jerárquica se encuentra debidamente fundamentada y la AGIT, únicamente procedió a velar por el cumplimiento de la normativa aplicable al caso concreto, y la pretensión de GRACO-CBA resulta impertinente

V.4. Conclusiones.

La administración tributaria tiene la facultad de anular obrados cuando evidencia vicios en el procedimiento que generan indefensión en alguna de las partes que intervienen en el mismo o en caso de verificar una situación de orden público.

El método utilizado por la administración tributaria para determinar la base imponible cierta es incorrecto y contraviene los arts. 96, 42 y ss., de la L. N° 2492.

La autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre, realizó una correcta interpretación de la normativa aplicable a los antecedentes del proceso, debidamente fundamentada y congruente.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 35; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1937/2015 de 23 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yvan Espada Navia.- Secretario de Sala.



91

**Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1383/2015 de 3 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional como tercer interesado de fs. 23 a 25, la contestación a la demanda de fs. 55 a 61 vta., el memorial de réplica de fs. 82-83 vta., el decreto que da por renunciado el derecho a la réplica; los antecedentes del proceso; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, se apersonó por memorial de fs. 11 a 15 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., aplicable por determinación del art. 74-2) de la L. N° 2492 interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ-1383/2015 de 3 de agosto.

Expresó que presentó nulidad de notificación, respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012 de 15 de octubre, ante la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Que la Gerencia Regional Santa Cruz, no emitió pronunciamiento alguno dentro del plazo del art. 17-II de la L. N° 2341 que regularía el plazo de 6 meses. Transcurrido el mismo podrá considerarse que fue desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que el demandante interpuso el recurso de alzada, y fue resuelto mediante Resolución ARIT-CSZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive rechazar el recurso de alzada interpuesto.

Que el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, con el argumento que la gerencia regional a momento de responder el recurso habría reconocido que dio respuesta a la nulidad de notificación, quien manifestó en su respuesta que el acta de intervención se notificó en tablero, sin mencionar el día el mes y el año, y, a quienes se habría notificado. En referencia a la resolución sancionatoria, la gerencia regional, habría afirmado que fue notificado al representante de la ADA LOMALTA S.R.L. y respecto a su persona se hubiere notificado mediante edicto, omitiendo dar cumplimiento a lo establecido en el art. 83-1 y 84 de la L. N° 2492.

Refiere, que no hubo ninguna diligencia de notificación personal con ningún acto administrativo emitido por la gerencia regional, (acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando), no existiría avisos de visita, representación para concluir en una cedula y/o procedimiento que diere lugar a la notificación por edicto. Este aspecto no fue tomado en cuenta por ARIT, tampoco por AGIT esta última se habría limitado a confirmar la resolución anterior, sin realizar una correcta interpretación y debida aplicación de la ley.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de la relación de los antecedentes en fase administrativa, como fundamentos de su demanda, manifestó:

a) Que la resolución de AGIT-RJ-1383/2015 de 3 de agosto, no considero la falta de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando que afectarían sus derechos, vulnerando principios, el debido proceso y a la defensa, que fue confirmada por la gerencia regional que contraviene el art. 33-I de la L. N° 2341.

b) Indica que no existió actos que precedieron a la notificación mediante edicto, privándole su derecho a defensa protegido por el art. 68.6 de la L. N° 2492.

c) Que por el principio de prelación normativa establecido en el art. 5 de la L. N° 2492, el de alzada y el jerárquico debieron aplicar y resolver de conformidad al art. 33-c) de la L. N° 2341, tomando en cuenta el principio de legalidad de conformidad al art. 6 de la L. N° 2492.

d) Que ante la omisión de la notificación personal con los actuados referidos, por la gerencia regional, correspondería la nulidad de obrados hasta que se le notifique con dichos actuados, que la resolución de alzada y el jerárquico al no haber obrado de esta forma vulneraron su derecho a la defensa, al debido proceso, establecido en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Apoya, sus argumentos citando sentencias constitucionales entre ellas la 0136/2003-R de 6 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre, referentes a las formalidades del proceso que garantizan la defensa oportuna, la igualdad de condiciones, para conocer los fundamentos por los que se lo juzga y asumir defensa material y oportuna.

Que las SS.CC. Nos. 1234/2000-R de 21 de diciembre; 128/2001-R; 378/2000-R, sostendrían que al no haberse respetado el derecho al debido proceso, se lesiona la seguridad jurídica. La S.C. N° N° 0887/2005-R de 29 de junio, establecería la garantía objetiva de aplicación de la norma.

Que el Tribunal Supremo desarrollo línea jurisprudencial en relación a la nulidad y anulabilidad establecidas en los arts. 35-II y el 36.-IV de la Ley del Procedimiento Administrativo, en sentido que solo podrán ser invocados mediante la interposición; y la excepción a la regla se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113, Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, cuando el vicio ocasione indefensión o lesione el interés público. Cita las SS.CC. Nos. 1357/2003-R de 18 de septiembre; 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre, que establecieron el desarrollo respecto a la indefensión.

I.3. Petitorio.

Concluye, solicitando se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1383/2015 de 3 de agosto, por consiguiente también la Resolución de Recuso de Alzada ARIT-SCZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo, y por ende nula y sin valor legal tanto el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto, y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012 de 15 de octubre.

I.4. Admisibilidad.

Por Decreto de 12 de octubre de 2015 de fs. 18, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, contesta negativamente los argumentos de la demanda, que la Resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos incongruentes de la demanda.

Señala, que los fundamentos del recurso de alzada del sujeto pasivo fueron el silencio administrativo negativo, que la gerencia regional no dio respuesta a su memorial de 14 de julio de 2014, al no habersele notificado nunca con el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, transgrediendo su derecho a la defensa, vulnerándose su derecho a petición, solicitando la nulidad de obrados.

Que en su recurso jerárquico el administrado, manifestó que ante la nulidad de notificación, la administración aduanera no emitió pronunciamiento dentro los 6 meses, sin embargo; se consideró, como desestimada su solicitud por silencio administrativo.

Que los argumentos en su recurso de alzada y Jerárquico, los agravios expuestos fueron el silencio administrativo negativo, y, no los actos administrativos en si del acta de intervención y resolución en contrabando. Empero; su demanda contenciosa todos sus argumentos versarían sobre la notificación de los citados actos administrativos, sin hacer mención al silencio administrativo, por lo mismo las pretensiones expuestas en su demanda serían incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la autoridad tributaria.

Cita, los principios de convalidación apoyando sus argumentos en doctrinarios entre ellos, Palacios, Podetty, Coture. Menciona que por el principio de congruencia debe de existir correspondencia entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de alzada o el recurso jerárquico y lo resuelto en los citados de conformidad a los arts. 198-I, 211-I del CTB, de conformidad a la Sentencia N° 273A de 15/11/2012 de sala plena.

Que lo que pretendería impugnar el demandante, se constituiría en un nuevo argumento que no fue observado ante la AIT, en la actualidad no puede pretender subsanar errores o negligencias con su demanda, siendo que los arts. 139-b) y 144 del CTB, y los arts. 198-e), y 211-I) de la L. N° 3092. Quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada debe de interponer de manera fundamentada su agravio con claridad y precisión para que la AGIT pueda conocer y resolver en base a los fundamentos en observancia a los principios de congruencia, convalidación y preclusión que el Tribunal Supremo de Justicia a través de sala plena en Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio, regulo al respecto. Que no fue revisado y analizado por la instancia jerárquica, menos planteado por la parte demandante.

Que el demandante jamás impugno los actos administrativos que hoy observa. Que el objeto de impugnación de su recurso de alzada, fue el silencio administrativo negativo por la falta de respuesta al memorial por parte de la gerencia regional, en mérito al cual la autoridad regional emitió la Resolución de 11 de febrero de 2015, por la que determino la anulación con la reposición hasta el vicio más antiguo.

Que del análisis de los recursos interpuestos tanto de alzada y como el jerárquico, el argumento fue el silencio administrativo, sin embargo; no sería un acto recurrible impugnabile de conformidad al art. 143 del CTB, tampoco estaría señalado en el art. 4 de la L. N° 3092.

En referencia al debido proceso, cita las SS.CC. Nos. 0347/2012 de 22 de junio, 0531/2011-R de 25 de abril entre otras, indicando que no fueron vulnerados por esa instancia jerárquica. Que la nulidad de obrados por falta de notificación no fue un elemento de impugnación y la resolución jerárquica, al que dio respuesta, indicando que es imprescindible contra con un acto físico para la impugnación, por lo que estaría imposibilitada de emitir pronunciamiento alguno sobre los vicios denunciados máxime, si la instancia de alzada no fallo respecto de la nulidad.

Que la AGIT resolvió obrando en estricta observancia al principio de legalidad como elemento del debido proceso cita las S.C. N° 0275/2010 de 7 de junio; 0919/2006-R de 18 de septiembre; 0062/2002 de 31 de julio; 0776/2011-R de 20 de mayo; 0160/2010-R de 17 de mayo; referente al principio de legalidad, defensa, debido proceso. Y las salvedades por actos voluntarios propios del imputado. Refrendados por las SS.CC. Nos. 249/2005-R de 21 de marzo; 259/2005 de 23 de marzo; 1534/2003-R de 30 de octubre.

Indica, que no se produjo indefensión en virtud de que el demandante conoció todas las actuaciones que se siguieron en su contra, actuó y respondió a las mismas, en igualdad de condiciones, interponiendo el recurso jerárquico y el de alzada, el cual desvirtuaría su afectación de su derecho a la defensa.

Menciona, que otro aspecto contradictorio, es la petición de los argumentos de la demanda busca la nulidad de notificaciones y el petitum de la demanda es nulidad de los actos administrativos. Por lo mismo la autoridad de impugnación tributaria no vulnera derechos y garantías que reclama el sujeto pasivo al no haber demostrado una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la lesión causada al derecho o garantía. Cita las SS.CC. Nos. 0365/2005-R AC 0056/2010-RCA y AC 0212/2012-RCA; S.C. N° 2010/2012 de 12 de octubre, referente a las notificaciones presentadas en secretaría de la administración tributaria. Que habría realizado afirmaciones generales y no precisas sin exponer razonamientos jurídicos no pudiéndose suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

Arguye, que el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3 entre ellas la STG-RJ/0124/2007. También cita Autos Supremos 0228/2013 de 2 de julio; 510/2013 de 27 de noviembre; las SS.CC. Nos. 0468/2012 de 4 de julio, 0149/2014-S1 de 5 de diciembre; 0287/2003-R de 11 de marzo, respecto del principio de congruencia e igualdad entre partes, de fundamentar con argumentos apropiados, no de manera general, sino, precisa y respecto del contenido del art. 90 del CTB, la falta de acreditación del acto supuestamente lesiva mediante documento que probara su existencia y respecto de la indefensión.

II. Petitorio.

Con esos argumentos solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ-1383/2015 de 3 de agosto.

III. De los argumentos del tercer interesado.

La Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada para el caso por Guadalupe Orellana Medrano y Andreyana Karla Arraya Bernal, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 23 a 25 como tercero interesado, responden respecto de la nulidad de notificaciones; sobre la falta de actuados que preceden la notificación por edictos; sobre la impugnación del silencio administrativo; y, sobre la vulneración del debido proceso.

Señalan que la Administración Aduanera realizó actuados en cumplimiento del art. 68-8 de la L. N° 2492 del CTB, que establece el derecho del Sujeto pasivo a ser informado de inicio a conclusión de la fiscalización, en ese marco, habría procedido a notificar al sujeto pasivo en tablero, conforme lo dispuesto por el art. 90 de la norma referida, que dispone que los actos que no requieran de notificación personal, serán notificados en secretaría, debiendo el sujeto pasivo asistir ante esa instancia administrativa todos los días miércoles de cada semana, para notificarse con las actuaciones que se hubieran producido en su caso. La incomparecencia, no impide la notificación. Que en el caso de contrabando, el acta de intervención y la resolución determinativa refiere que serán notificadas bajo ese medio, por lo que, en ningún momento se negó el derecho a la información, en el caso, se subsumió la conducta del sujeto pasivo como ilícito de Contrabando, previsto en el art. 181 del CTB; sin embargo, por efecto del art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009 que incorporó la ampliación del monto para sustanciar el Contrabando por la vía contravencional, cuando la mercadería no supere las 200.000 UFV's, sin aperturar la competencia del Ministerio Público, entonces ante el rechazo del caso, se dispuso la notificación con el acta de intervención, que dio inicio al proceso administrativo por Contravención Aduanera, no se restringió el acceso a la información y menos se vulneró el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa como aduce el demandante, solamente cumplió con lo dispuesto por el art. 83 y 86 de la L. N° 2492 del CTB, por tanto no corresponde la nulidad conforme el pronunciamiento de las autoridades administrativas.

III.1. Petitorio.

Concluyen, solicitando declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme la validez de la resolución de Recurso Jerárquico y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012 de 15 de octubre y el proveído de ejecución tributaria AN-ULEZR-PET-373/2014 de 27 de octubre.

IV. De la competencia de este tribunal.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere recurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la disposición final tercera de la L. N° 439 (Código Procesal Civil), que señala: "De conformidad a lo previsto por la disposición transitoria décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieron lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en

todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Que a raíz de la investigación realizada a la Agencia Despachante de Aduana LOMALTA S.R.L., ante la inconsistencia de datos en las declaraciones aduaneras, la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto, contra Víctor Alberto Urzagasti, Silver Heredia y José Pereira, aclarando que los tres últimos fueron implicados durante la investigación por José María Urzagasti, por la presunta comisión del ilícito de contrabando, denunciados ante el Ministerio Público.

Que en mérito a la Resolución de Rechazo de 17 de diciembre de 2009 del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto, emitida por el fiscal de materia, la administración aduanera, emitió el Informe Legal AN-ULEZR-IL- N° 358/2010 de 4 de octubre de 2010, disponiendo que el hecho se sustancie en la vía contravencional aduanera.

En ese orden, el 15 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012, de 15 de octubre, declarando probada la comisión de Contrabando Contravencional contra Juna Carlos Calderón, Víctor Alberto Urzagasti, José María Urzagasti Aguilera, como (Representante legal de la Agencia Despachante LOMALTA S.R.L.) Silver Heredia, José Pereira, haciendo constar que no existe mercancía comisada, en aplicación a lo establecido en el art. 181-II del Cód. Trib., impuso la multa del 100% del valor de la mercancía descrito en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008, 5 de agosto, equivalente a \$us. 11.682 y demás medidas dispuestas en la misma.

En conocimiento extraoficial a decir de Víctor Alberto Urzagasti Fuentes de los actos administrativos en su contra, en 7 de julio de 2014 presentó memorial a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, solicitando la Nulidad de Notificación respecto del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012 de 15 de octubre, bajo el fundamento que nunca habría sido notificado personalmente, contraviniendo la L. N° 2492.

En respuesta, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por Proveído de 14 de enero de 2015 determinó no ha lugar a la nulidad solicitada, porque procedió a la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto (en Secretaria) el 22/12/2010 en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492 y con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012 de 15 de octubre, fue notificado personalmente en fecha 17 diciembre al señor José Urzagasti Aguilera representante de la Agencia Despachante de Aduana LOMALTA S.R.L. y notificado mediante edicto a los demás sindicados mediante Edictos el 08/01/2013 y el 12/01/2013 en el diario de circulación nacional El Mundo, en aplicación del art. 86 de la L. N° 2492 CTB.

Por memorial de 2 de febrero de 2015, el demandante formuló recurso de alzada contra el mismo, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por Resolución ARIT- SCZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo, anula hasta el vicio más antiguo hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive rechazó el recurso de alzada.

La resolución de recurso de alzada fue impugnada mediante recurso jerárquico por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, siendo resuelta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por Resolución AGIT-RJ-1383/2015 de 3 de agosto, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo, en consecuencia se anulan obrados con la reposición hasta el vicio más antiguo, hasta el auto de admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive debiendo la ARIT Santa Cruz rechazar el recurso de alzada.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 22 de septiembre de 2016 de fs. 94.

V. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) La Administración Aduanera habría llevado adelante un proceso sumario contravencional en total vulneración a sus derechos, habiéndose emitido la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012 de 15 de octubre y Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto, actuados con los que nunca fue notificado en forma personal y por lo tanto son nulos, por contravenir disposiciones establecidas en el CTB en sus arts. 83-1 y 84, vulnerando su legítimo derecho a la defensa y principio del debido proceso tutelados por la C.P.E. 2) Que el demandante presentó la solicitud de nulidad de notificación, sin embargo, la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341, habiendo entonces considerado desestimada su solicitud por Silencio Administrativo, razón por la que interpuso Recurso de Alzada cuya Resolución ARIT-SCZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo anula obrados de la fase recursiva e incluso rechaza la interposición del Recurso. En mérito al fallo, el demandante interpuso recurso jerárquico, resolviendo la Autoridad de Impugnación Tributaria, mediante Resolución AGIT-RJ-1383/2015 de 03 de agosto, confirmar la resolución de recurso de alzada. 3) Durante todo el procedimiento se transgredió el principio fundamental al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento, siendo que su derecho a la

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.1. En referencia falta de notificación con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando.

Al respecto se tiene que, la autoridad regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, por auto de fecha 1 de octubre de 2010, ante la resolución de rechazo del fiscal, dentro de las investigaciones iniciadas a través de la tal intervención, dispone el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando, ordena el inicio del proceso administrativo, dictamina la notificación entre otros a

Urzagasti Víctor Alberto, con el acta de intervención y su decreto, para que en plazo de 3 días a partir de su notificación, formule por escrito sus descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho como se evidencia a fs. 578 del anexo 3.

Por diligencia de notificación en tablero de 22 de diciembre del 2010, la Gerencia regional Santa Cruz, notificó en tablero a Víctor A. Urzagasti entre otros sujetos pasivos, con el acta de intervención y su proveído, del que se observa como testigo de actuación al señor Juan M. Murillo M, signada en la parte final de la actuación, empero; en su rúbrica simplemente lleva la leyenda testigo de actuación CI 6155918 LP, así mismo no se consigan su segundo nombre y segundo apellido del testigo de actuación, aspecto que le quita su validez al no identificar si se trata de la misma persona, más aun tratándose de un acto tan importante trascendencia, porque otorga plazo para que este derecho, formule descargos y las pruebas para asumir defensa, dentro de la sustanciación de un debido proceso en igualdad de condiciones.

Asimismo, tampoco se consignó el segundo apellido en el proveído y en la diligencia de notificación del sujeto pasivo, por lo mismo, no existe individualización, careciendo de defectos formales para su validez, como se evidencia a fs. 578 y 579 del anexo 3, aspecto que vulnera el art. 83-II del CTB, al no ajustarse a las formas del que deben de estar revestidas para su validez.

Que de fs. 244 a 247 del anexo 2, cursa la resolución sancionatoria en contrabando de 15 de octubre de 2012, por el que la Gerencia regional Santa Cruz resuelve declarar probada la comisión de contrabando contravencional, contra varios sujetos pasivos, entre otros, a Víctor Alberto Urzagasti, resolución que indica tomando en cuenta que no existe mercancía comisada en aplicación del art. 181-II del CTB, impone la sanción de 100% del valor de la mercancía descrito en el acta de intervención equivalente a \$us. 11.682, dispone que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema. Por otro lado establece que en coordinación con el Control Operativo Aduanero, Policía y Fuerzas Armadas, dispone la captura del vehículo descrito en el acta de intervención. Pone en conocimiento a la unidad de servicios al operador de la Aduana Nacional para efectos de control y seguimiento relacionados con el ejercicio de actividad de la Agencia despachante de la aduana LOMALTA S.R.L. Instruye la ejecución tributaria. Otorga al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario conforme se evidencia de fs. 244 a 247 del anexo 2.

Este acto por su contenido al imponer la sanción de 100%; al disponer que la administración procederá a la anulación del DUI, comunicando al RUAT para el bloqueo en el sistema; estableciendo que en coordinación con el control operativo aduanero, policía y fuerzas armadas disponiendo la captura del vehículo; instruyendo la ejecución tributaria, y; otorgando al sujeto pasivo 20 días para interponer el recurso de alzada y 15 días para recurrir al procedimiento contencioso tributario, conlleva trascendencia vital por los derechos que dispone, por lo mismo la comunicación debe de estar revestida de todas las formalidades legales para su validez, inclusive interpretando las normas infra constitucionales desde y conforme a la Constitución y al bloque de constitucionalidad que es la esencia del Estado de Derecho Constitucional que tomo forma el estado Boliviano.

De la revisión de obrados se tiene que, en 8 de enero 2013, 12 de enero de 2013, se procedió a notificar mediante edictos en el periódico El Mundo, empero; no se consigna el apellido materno del sujeto pasivo, en la resolución sancionatoria en contrabando, así como en los edictos, por lo mismo no se encuentra individualizado, por lo que carece de requisitos formales para su validez. Asimismo, no existe avisos de visita, representación para concluir en una notificación mediante cédula, o procedimiento alguno que dieran lugar a la notificación mediante edicto, recayendo en el incumplimiento de los requisitos que otorgan su validez a la diligencia que exige el art. 85 del CTB; la C.P.E. y las normas del bloque de constitucionalidad.

Que el debido proceso es un derecho garantía principio, está establecido y consagrado en la Constitución Política del Estado en su art. 115-II, que determina: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, gratuita, transparente y sin dilaciones", la Ley Fundamental tiene una aplicación preferencial a las demás normas, de conformidad al art. 410.- I, al disponer: "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", de esta manera, el art. 117.I establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...", bajo estos preceptos la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 5 de junio, refirió: "el alcance del debido proceso garantizado por la Constitución Política del Estado, señalando que: '...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea.'" En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional al no haberse otorgado dichos parámetros.

Ahora bien, la importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo, no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, respetando los principios procesales de publicidad, inmediatez; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, entre otros, derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna incluso en sede administrativa, estos mandatos de optimización constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes, sin embargo, en el caso en análisis no se tomó medidas para garantizar la igualdad del sujeto pasivo.

El debido proceso es el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomode a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, exegesis a la que se encuentran obligados los jueces como garantes efectivos de materializar el debido proceso al tratarse de un derecho humano, es un fin y función del Estado.

Se entiende que, el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica, con este entendimiento uno de los parámetros principales para un debido proceso es la defensa, y el conocimiento del sujeto pasivo del inicio de un proceso en su contra, en este caso, el conocimiento del acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, por parte del hoy demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes; no puede presumirse que el asumió defensa, por el contenido y magnitud, relevancia que implican dichos actos, para considerarse que estuvo en igualdad de condiciones presentando sus descargos; la Administración Aduanera en el marco de sus competencias tenía la obligación de que los actos y las diligencias cuenten con la individualización y estén revestidos de los requisitos para su validez, no es lógico, menos razonable que el mismo Estado instrumente sus actos en contrasentido de sus funciones y fin.

En ese sentido, la S.C. N° 0281/2010-R de 7 de junio, ha complementado el entendimiento, al establecer: 'Como se puede advertir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece claramente que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente...'. Razonamiento que a su vez fue reiterado en la S.C.P. N° 0169/2012 de 14 de mayo, por lo mismo el debido proceso debe de sustanciarse no solo en su faceta vertical, sino al contrario en su faceta horizontal en todo proceso, incluso en área administrativa, garantizando su sustanciación, interpretando la ley desde y conforme a la constitución y las normas del bloque de constitucionalidad, en cumplimiento de las obligaciones internacionales que el Estado asumió ante la comunidad internacional, garantizando a través de sus jueces e instancias administrativas su cumplimiento.

Asimismo la S.C. N° 0981/2010-R de 17 de agosto, con relación a su triple dimensión y a los elementos que lo integran en consonancia con los tratados internacionales ha señalado: 'En el ámbito normativo, el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión, pues por una parte, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica art. 8 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos art. 14, que conforme al art. 410.II de la Constitución Política del Estado vigente, forman parte del bloque de constitucionalidad, y también se establece como un derecho en el art. 115-II; por otra, al mismo tiempo en el ámbito constitucional, se le reconoce como derecho fundamental y como garantía jurisdiccional: configuración jurídica contemplada por el art. 16 de la C.P.E. abrog, que se ha mantenido y precisado en el art. 117-I de la C.P.E. que dispone: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso"; en ese sentido, se vulnera la garantía-principio-derecho del sujeto pasivo.

De lo que se infiere que, la notificación en tablero con el acta de intervención y su proveído carece de requisitos para su validez, y ante la inexistencia individualización del sujeto pasivo, del testigo de actuación, en razón a su contenido, alcance y determinación del acto, no puede soslayarse como perfectible, aspecto que debieron ser observados por la autoridad regional y las instancias de la AIT.

Que ante la inexistencia de avisos de visita, y la representación, para concluir en una notificación por cedula y/o procedimiento alguno que diere lugar a la notificación por edicto con la resolución sancionatoria en contrabando, dicha diligencia no puede ser considerada válida dentro de un estado de derecho que tiene como fin y función a través de sus jueces e instancias administrativas la materialización del derecho sustancial que resulta ser el fin en sí mismo; que el derecho adjetivo constituye un medio para alcanzar el primero, consagrando la esencia del estado constitucional de derecho, dando cumplimiento a su función de garante efectivo, incluso bajo la sanción de activarse la acción de repetición por los daños causados a los responsables.

Por lo que la acusación realizada por el demandante resulta evidente, la autoridad regional y las instancias de la AIT, no obraron de forma correcta, y las notificaciones realizadas carecen de validez por los fundamentos expuestos.

VI.1.2. Respecto a que la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido, habiéndose entonces considerado desestimada su solicitud por silencio administrativo, razón por la que interpuso los recursos respectivos que fueron rechazados.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 7 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al acta de intervención y resolución sancionatoria de contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la Entidad Aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo art. en su parág. III, entendiendo que su solicitud fue desestimada por "silencio administrativo negativo", interpuso recurso de alzada, que luego de ser admitido, motivó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo, cursante de fs. 53 a 58 del Anexo 1, por la que resolvió anular obrados hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que "el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación", conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló Recurso Jerárquico, bajo los mismos fundamentos, agregando que, la autoridad aduanera, al tiempo de responder al recurso interpuesto, aclaró que se dio respuesta al memorial por el que se suscitó el incidente de nulidad de notificación, por medio de su respectivo proveído; lo que llevó a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la resolución del recurso jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que, ninguna de las dos autoridades administrativas de impugnación tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en alzada, lo que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era "el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo", debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada

inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del recurso de alzada, confirmado en instancia jerárquica, es precisamente la ausencia de una Resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado en la S.C. N° 0149/2014-S1 de 5 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la resolución jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la resolución de alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así, corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del Estado boliviano, comprendida en el art. 17-I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como “La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes” (SS.CC. Nos. 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expresos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero; debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio, ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley del Procedimiento Administrativo refiere en su contenido lo siguiente: “Transcurrido el plazo previsto sin que la Administración Pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional”; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al Estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la administración pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la administración tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8-III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del derecho administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y; por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio “pro actione”, que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione, etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresividad, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar, lo que evidentemente no se puede permitir en un estado constitucional de derecho, siendo contrario a su función y fin del estado y a la convención, por lo mismo carece de eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimativa de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnabile, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo, si hubo respuesta, fue luego de que se configuro el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de alzada y jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, dispone: "...El recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...". Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: "...Además de lo dispuesto por el Art. 143 de Cód. Trib. Boliviano, el recurso de alzada ante la superintendencia tributaria será admisible también contra: acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria". (El subrayado es nuestro)

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4.g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante en 14 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al acta de intervención, y resolución sancionatoria de contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el recurso de alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto, dentro de un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional y Comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarían los cimientos propios del Estado constitucional social y democrático de derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entro en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe de efectuarse desde y conforme a la Constitución y al bloque de constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las AIT.

VI.1.3. Con referencia a la violación al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien ha momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 8 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de impcarlo, como ejemplo se cita el caso trabajadores cesados del congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24/11/2006. Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26/9/2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las gerencias regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante. Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el recurso de alzada, que no fue considerado por los de instancia.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa, el debido proceso establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde aplicar el principio de verdad material corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando probada la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagastí Fuentes, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ-1383/2015 de 3 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ-RA-0420/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-148/2012 de 15 de octubre y la providencia de 14 de enero del 2015; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0017/2008 de 5 de agosto; para que la administración aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



92

Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales

**c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 27 a 36, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0431/2015 de 23 de marzo, la contestación a la demanda de fs. 62 a 67, la réplica de fs. 128 a 133, la dúplica de 136 a 138, los antecedentes procesales, y

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), dentro el plazo previsto por ley, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en adelante AGIT, expresando en síntesis lo siguiente:

Mediante Orden de Verificación N° 00112OVI05007, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, comunicó al contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva, que será objeto de un "Proceso de Determinación", de acuerdo a la modalidad y alcance de operativo específico crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo diciembre 2010, derivado de la verificación del Crédito Fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, declaraciones juradas del IVA, libro de compras de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas en el anexo, medios de pago de las facturas observadas, otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respalden la facturas detalladas en el anexo.

Luego se procedió a realizar la correspondiente constancia del primer aviso de visita al contribuyente para notificar los documentos señalados, actuación efectuada el 29 de mayo de 2012, y que al no haber sido encontrado en esta primera oportunidad, regresó el 30 de mayo de 2012 a horas 15:30 para su legal notificación, quien en esta segunda ocasión tampoco fue habido en su domicilio tributario.

Ante esta situación, el 1 de junio de 2012, el funcionario actuante, realizó la correspondiente representación, solicitando se practique la notificación mediante cédula.

El 4 de junio de 2012, se procedió a la notificación mediante cédula al contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva, con la orden de verificación citada.

Que la Orden de Verificación N° 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012 y Anexo de detalle de diferencias, emplaza como se dijo al contribuyente a presentar sus declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200) del periodo diciembre/2010, libro de compras del mismo periodo, facturas de compras originales detalladas en el anexo adjunto a la orden de verificación, medios de pago de las facturas observadas y toda documentación que solicite el fiscalizador, con el objeto de comprobar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias y disposiciones legales relativas al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en el periodo fiscal diciembre/2010.

Al no haber el sujeto pasivo presentado la documentación solicitada, se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00042267 por el incumplimiento al deber formal de: "No entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos", correspondiendo la multa de UFV's 1.5000.-.

El 22 de octubre de 2012, se elaboró el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPD/INF/04032/2012, determinándose que las facturas declaradas por el contribuyente no están dosificadas. Asimismo el sujeto pasivo no presentó facturas originales incumpliendo el art. 41 de la RND 10.0016.07, por lo que se procedió a la depuración de las facturas observadas determinándose el tributo omitido IVA.

El 22 de octubre de 2012, se emite la Vista de Cargo CITE.SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/00763/2012, notificada al contribuyente el 13 de noviembre de 2012, en la cual se establece preliminarmente todos los hechos, actos, elementos y valoraciones que confirman la deuda tributaria, monto que asciende a Bs 95.390.-, equivalentes a UFV's 53.408, otorgándole el plazo de 30 días calendario para formular sus descargos y presentar prueba referida al efecto.

Al no haber presentado ningún tipo de descargo y/o pruebas que puedan ser consideradas pertinentes y/o valederas, la Administración Tributaria, procedió a la emisión de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/146/2014 N° 17-00842-14 de 30 de abril de 2014, la cual confirma los cargos y observaciones contenidas en la Vista de Cargo, resolviendo e intimando al contribuyente al pago de la deuda tributaria de UFV's 55.169.-, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción preliminar del 100% por la conducta tributaria, monto que deberá ser actualizado a la fecha de pago.

Luego la Administración Tributaria, fue notificada con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0998/2014 de 29 de diciembre de 2014, que resolvió confirmar la Resolución Determinativa N° 146/2014 de 30 de abril de 2014, consecuentemente se mantiene firme y subsistente el tributo omitido de 23.651.- UFV's, más intereses y la sanción por omisión de pago, relativo al IVA del periodo fiscal diciembre/2010, por lo que el contribuyente interpuso recurso jerárquico, mismo que es resuelto con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0431/2015 de 23 de marzo de 2015, que resolvió anular la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0998/2014 de 28 de diciembre de 2014, emitida por la AGIT.

I.2.- Fundamentos de la demanda:

1.2.1.- Manifiesta que la AGIT, en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-0431/15 de 23 de marzo de 2015, efectuó una errónea aplicación del art. 36 de la L. N° 2342, por anular todo lo actuado, con el escaso y único argumento de que el contribuyente registró su domicilio fiscal ubicado en la Calle I N° 10 de la zona de Obrajes, calle transversal a la Calle 10 de Obrajes, lo que denota que el funcionario notificador, no se apersonó al domicilio registrado por el contribuyente, si bien entregó el aviso de visita y la constancia de visita al hermano del contribuyente, para efectuar la representación y realizar la notificación por cédula, ello no suple lo dispuesto por el art. 85 de la L. N° 2492, señalando también que no habría constancia de que se hubiera buscado al contribuyente en su domicilio tributario, ubicado en la Calle I N° 10 de la zona de Obrajes, por lo que no se habría cumplido con la finalidad de comunicar al contribuyente el inicio del proceso de determinación de acuerdo al alcance definido en la orden de verificación.

Sobre el tema, sostuvo que es evidente que la AT, el 4 de junio de 2012, notificó mediante cédula al contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva, con la Orden de Verificación N° 0012OOVI05007 y el cuadro de diferencias de las facturas observadas, cumpliendo con el procedimiento establecido en el art. 85 de la L. N° 2492 (CTB), notificación realizada el 29 de mayo de 2012 en el domicilio fiscal del contribuyente, ubicado en la Calle I N° 10, Zona Obrajes, domicilio establecido por el propio sujeto pasivo, sin embargo, el notificador puso en el formulario del primer aviso de visita, el domicilio del contribuyente como Calle 1 N° 10, Zona Obrajes, cuando lo correcto era Calle I N° 10, Zona Obrajes, aspecto irrelevante que no puede ser ni constituir un error de consignación por el que se tenga que anular obrados hasta la notificación con la Orden de Verificación N° 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012, ya que este pequeño aspecto no afecta la legalidad de la notificación practicada en la vista de cargo, ni a la forma ni al fondo del acto administrativo, toda vez que pretender la anulación para corregir este aspecto no cambiará la posición adoptada por la AT respecto a la correcta determinación de la deuda tributaria, adicionalmente citó lo previsto en el art. 55 del D.S. N° 27113, así como la S.C. N° N° 0287/2003-R de 11 de marzo, normativa que respalda la presente acción contra la resolución impugnada, ya que esta resolución no considera correctamente la norma legal aplicable en relación a las notificaciones de los actuados a los administrados, situación que causa un grave agravio a la A.T.

Por otra parte sostuvo que, la resolución impugnada causa flagrante vulneración de los arts. 65 de la L. N° 2492, 4 de la L. N° 2341 y 28 de la L. N° 1178, porque la AGIT no tomó en cuenta ninguno de los arts. citados, debido a que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la AT, como del Servicio de Impuestos Nacionales, sometiéndose a todas las disposiciones legales y normas tributarias en vigencia, citando al respecto, jurisprudencia contenida en la S.C. N° N° 0258/2007-R de 10 de abril de 2007, referente al principio de buena fe, principio aplicado por la AT en cada uno de los actos jurídicos administrativos que celebró, situación que no tomó en cuenta la autoridad demandada, existiendo grave vulneración a normas de orden público y de cumplimiento obligatorio, accionar que cae en actos ilegales al tenor de lo establecido en el art. 153 del Código Penal, conducta que a su vez ocasiona daño económico al Estado, debido a que en la presente causa, se pretende recuperar un crédito fiscal indebidamente apropiado por el contribuyente, anulando obrados sin sustento legal.

Denunció violación al principio de verdad material consagrado en el art. 181. I de la C.P.E., mencionando al respecto lo establecido en la S.C.P. N° 1662/12 de 1 de octubre de 2012, en cuyo comprendido el argumento de la AGIT contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0431/2015 de 23 de marzo señala. "... el funcionario notificador, no se apersonó al domicilio registrado por el contribuyente, si bien entregó aviso de visita y la constancia de visita al hermano del contribuyente para efectuar la representación para efectuar la notificación...", resaltando que si bien la AGIT llega a esa conclusión, no existe nexa o argumento contenido en la resolución jerárquica que demuestre que el funcionario fue a la calle 1 y casualmente encontró pasando por ahí al hermano del contribuyente.

Que el error que comete la AGIT, se traduce en una vulneración al principio de verdad material y en un atentado a los intereses de la AT y del Estado, pues en el caso de autos, el funcionario notificador simplemente puso "1" en vez de "I" en el domicilio de los avisos de visita y la notificación por cédula, y no existen pruebas o constancia de que el notificador no haya ido a la calle I de Obrajes.

I.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0431/2015 de 23 de marzo de 2015 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa CITE.SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/146/2014 N° 17-00842-14 de 30 de abril de 2014, emitida en contra del contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva.

II. De la respuesta a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 43 y citada la Autoridad demandada, Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante memorial cursante de fs. 62 a 67 de obrados, responde a la demanda bajo los siguientes términos:

II.1.- Transcribiendo antecedentes administrativos, sostuvo que, la AT, no efectuó la diligencia de notificación con la Orden de Verificación N° 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012, de conformidad con lo previsto en los arts. 84 y 85 de la L. N° 2492, concordante con el art. 36 párrafos I y II de la L. N° 2341, toda vez que se advierte de los antecedentes que, no existe documentación que acredite que se hizo la notificación al contribuyente en su domicilio y fundamentalmente que el mismo haya sido notificado con orden de verificación señalada y más aún, que en consecuencia a la respectiva notificación, el contribuyente haya tomado conocimiento real respecto a que se inició un proceso de determinación en su contra, pues el ahora demandante refiere que se hubiera notificado al contribuyente, cuando de manera clara y objetiva el mismo demandante dejó claramente sentado en su demanda que dejó aviso y constancia de visita a Jaime Coronel Silva, hermano del contribuyente, situación que desvirtúa la aseveración emitida por el actor, respecto a que se notificó al sujeto pasivo; aclarando además que se emitió Resolución Jerárquica en observancia a la normativa vigente y del principio de fundamentación y motivación, señalado en la S.C. N° N° 532/2014 de 10 de marzo.

En ese entendido, sostuvo que se pronunció la resolución jerárquica de forma clara y precisa y con vasta fundamentación doctrinaria, legal y jurisprudencial, destacando que la falta de cumplimiento de la normativa prevista, generó indefensión en el contribuyente.

Que la AGIT, a tiempo de emitir la resolución impugnada, cumplió con los principios procesales previstos en el art. 180 de la C.P.E., no siendo evidente que se haya vulnerado el principio de presunción de legitimidad y de buena fe que arguye el actor, toda vez que la instancia jerárquica observó el principio de legalidad, ampliamente desarrollado en la S.C. N° 0275/2010 de 7 de junio.

En ese marco, aclaró que la AGIT, evidenció que la notificación efectuada con la Orden de Verificación 0012OVI05007 en 15 de mayo de 2012, no cumplía con lo dispuesto en los arts. 84 y 85 de la L. N° 2492, 36-I y II de la L. N° 2341 y 74-1 y 201 del CTB, situación que generó la vulneración del derecho del sujeto pasivo al debido proceso y el derecho a la defensa, consagrado en los arts. 115-II de la C.P.E. y 68. 6 de la L. N° 2342.

Sostuvo que, no se comprende de qué forma la instancia jerárquica vulneró el art. 28 de la L. N° 1178, referente a la responsabilidad de los servidores públicos emergentes de sus funciones, expresando al respecto que, si existe alguna responsabilidad en la falta de cumplimiento de lo previsto en la normativa vigente para la validez de la notificación, recae exclusivamente en el servidor público de la AT, y no así en la instancia jerárquica, pues no existe evidencia que el notificador de la AT, haya efectuado la notificación con la Orden de Verificación en el domicilio del contribuyente.

Sobre la violación al principio de verdad material consagrado en el art. 180-I de la C.P.E., señaló lo previsto en la S.C. N° 0173/2012 de 14 de mayo; en ese entendido y en aplicación de lo dispuesto por el art. 200 del CTB, es que la AGIT, evidenció que el reporte de "Consulta de Padrón", muestra que el contribuyente registró su domicilio fiscal ubicado en la Calle I N° 10 de la zona de Obrajes, calle transversal a la Calle 10 de Obrajes, subida a Alto Obrajes, por tanto, contrariamente a lo que arguye la parte demandante, dicha instancia jerárquica, en cumplimiento al principio de verdad material, es que al pronunciar la resolución impugnada, sostuvo que, no existe evidencia de que el contribuyente hubiese sido notificado en su domicilio fiscal citado líneas arriba, aspecto que debe ser tomado en cuenta, toda vez que la AGIT, obró precautelando el derecho al debido proceso y en estricta sujeción de lo previsto en los arts. 84 y 85 del CTB, relativos a las notificaciones y la forma en que deben ser efectuadas.

En este contexto citó jurisprudencia contenida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0252/2009 y en la Sentencia N° 510/13 de 27 de noviembre de 2013, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.2.- Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0431/2015 de 23 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 4 de junio de 2012, la AT, notificó por cédula la Orden de Verificación 0012OVI05005 de 15 de mayo de 2012, mediante la que comunica el inicio de un proceso de determinación en la modalidad: operativo específico crédito fiscal con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas de compras citadas, por el periodo fiscal de diciembre de la gestión 2010, solicitando el requerimiento de presentación de las declaraciones juradas, libro de compras, facturas de compras originales y medios de pago de las facturas observadas.

El 15 de junio de 2012, la AT, emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00042267, en la que deja constancia del incumplimiento del deber formal de presentación de toda la información y documentación requerida durante la ejecución de procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos.

El 22 de octubre de 2012, la AT, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPD/INF/04032/2012, en el que se establece un saldo a favor del fisco por un total de 53.408 UFV's, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción del 100% por la conducta de omisión de pago, y la multa por incumplimiento de deberes formales. Asimismo, recomienda la emisión de la vista de cargo.

El 13 de noviembre de 2012, la AT, notificó de manera personal a Carlos Andrei Coronel Silva con la Vista de Cargo CITE. SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/00763/2012 de 22 de octubre de 2012, señalando que se procedió a determinar las obligaciones tributarias relativas al IVA-Crédito Fiscal de las notas fiscales observadas y declaradas en el periodo fiscal de diciembre de 2010, sobre base cierta; en base a las notas fiscales declaradas en su libro de compras informadas a través del software Da Vinci módulo LCV, que fueron observadas por falta de dosificación, según el módulo GAUSS y, al no haberse presentado las facturas originales, contraviniendo lo estipulado en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, 8 del D.S. N° 21530 y 41 de la RND N° 10-0016-07, por ello, no válidas para crédito fiscal, determinando una deuda tributaria de 53.408 UFV's, que corresponde al IVA del periodo diciembre de 2010, importe que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanción preliminar por la conducta tributaria y multa por incumplimiento de deberes formales; asimismo, otorgó al contribuyente un plazo de 30 días computables a partir de la notificación con la Vista de Cargo CITE. SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/00763/2012 de 22 de octubre de 2012, para la presentación de pruebas y formulación de descargos.

El 10 de diciembre de 2012, Carlos Andrei Coronel Silva, presentó nota con referencia a la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/00763/2012, señalando que la diligencia consigna a horas 18:00, cuando en realidad fue practicada más allá de ese horario, lo que constituye una falta a la verdad y contraviene expresamente lo dispuesto por el parág. II del art. 83 de la L. N° 2341 (CTB), al no existir habilitación de horas extraordinarias; asimismo, hace expresa mención a la Orden de Verificación N° 0012OVI05007, indicando que la misma no le fue notificada debidamente y en tal condición no tuvo oportunidad de ejercer los derechos que la ley prescribe como parte directamente interesada, por lo que solicitó el saneamiento del procedimiento disponiéndose la nulidad de los actos ahora denunciados.

El 2 de abril de 2014, la AT, emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/INF/899/2014, mediante el que evalúa los argumentos planteados por el contribuyente en su nota de 10 de diciembre de 2012, y concluye que el descargo presentado no es válido y la solicitud del contribuyente no es procedente, manteniéndose firme y subsistente la diligencia de notificación y el adeudo tributario establecido en la vista de cargo citada, por lo que recomienda la remisión del expediente al departamento jurídico para el proceso correspondiente.

El 8 de septiembre de 2014, la AT, notificó por cédula a Carlos Andrei Coronel Silva, con la R.D. N° 146/2014, de 30 de abril de 2014, mediante la que resuelve determinar sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente, correspondientes al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente del periodo fiscal diciembre de 2010, por un total de 55.169 UFV's, equivalente a Bs 106.963.-, importe que comprende el tributo omitido actualizado, interés, la sanción por la conducta y multa por incumplimiento a deberes formales.

Ante esta circunstancia, el 26 de septiembre de 2014, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada, conforme se evidencia de fs. 16 a 19 del anexo, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0998/2014 de 29 de diciembre de 2014, cursante de fs. 90 a 101, que confirmó la Resolución Determinativa N° 146/2014 de 30 de abril, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra Carlos Andrei Coronel Silva; consecuentemente, se mantiene firme y subsistente el tributo omitido de 23.651.- UFV's, más intereses y la sanción por omisión de pago, conforme establece el art. 165 del CTB, relativo al Impuesto al Valor Agregado (IVA), del periodo fiscal diciembre de 2010; así como la multa establecida en el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00042267.

Como consecuencia del aludido fallo, Carlos Andrei Coronel Silva, el 20 de enero de 2015, presentó recurso jerárquico según consta de fs. 104 a 108 del anexo, resuelto a través de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0431/2015 de 23 de marzo de 2015, anulando la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0998/2014 de 29 de diciembre de 2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Carlos Andrei Coronel Silva, contra la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se anulan obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la notificación con la Orden de Verificación 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012 inclusive, de forma tal que se practique una nueva notificación, cumpliendo con lo previsto en los arts. 83 y siguientes de la L. N° 2492, todo de conformidad a lo previsto en el inc. c), parág. I, art. 212 del CTB.

Contra esta determinación, la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 27 a 36, de obrados.

Por memorial de fs. 128 a 133, la parte demandante presentó su réplica, reiterando los fundamentos de su demanda en tanto que de fs. 136 a 138, la AGIT, presentó réplica, dando lugar al proveído de fs. 139 que decretó "Autos para Sentencia".

IV. Sobre la competencia del tribunal supremo de justicia.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, reconocida la competencia de esta sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV.1.- De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en dilucidar, si en el caso que se analiza, el contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva, fue notificado con la Orden de Verificación N° 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012, como afirma la institución demandante, extremo que es rechazado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que niega este extremo, motivo por el cual anuló obrados hasta que se practique una nueva notificación al sujeto pasivo nombrado.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1.- Que así planteada la problemática descrita precedentemente, es preciso analizar los antecedentes relativos sobre el tema en cuestión.

En este contexto, se evidencia que, la Administración Tributaria, el 15 de mayo de 2012, emitió la Orden de Verificación N° 0012OVI05007, cursante a fs. 3 del anexo, mediante la cual comunican al contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva, que será objeto de un "Proceso de Determinación", de acuerdo a la modalidad y alcance definido precedentemente, con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, correspondiente al IVA de los periodos enero a diciembre de la gestión 2010. Asimismo, se le comunica que, en el anexo adjunto se detalla las diferencias detectadas a través de los cruces de información y la documentación que debe presentar en la gerencia distrital, GRACO o Sectorial de su jurisdicción/departamento de fiscalización, a efecto de descargar las observaciones efectuadas. En tal sentido se lo emplaza a presentar la documentación requerida en el término perentorio de cinco días hábiles a partir de la notificación con la presente orden de verificación.

En este contexto, a fin de notificar al contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva con la orden de verificación citada, el fiscalizador de la gerencia distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales Juan Carlos Urizacari Flores con CI N° 4768018 LP, el 29 de mayo de 2012, a hrs. 15:30 se constituyó en el domicilio ubicado en la Calle 1 N° 10 de la zona de Obrajes, a objeto de notificar a Carlos Andrei Coronel Silva, con la Orden de Verificación N° 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012, el mismo que no pudo ser habido, habiéndose dejado el correspondiente aviso de visita, el cual fue recibido por Jaime Raúl Coronel Silva con C.I. N° 3377007 LP, hermano del contribuyente, quien firma en constancia, conjuntamente con el notificador y en presencia de la testigo de actuación Paola Arano Barrientos con C.I. N° 4889932 LP advirtiéndole que sería buscado nuevamente el día hábil siguiente o sea el 30 de mayo de 2012 a la misma hora; constituido por segunda vez en el domicilio y en la fecha señalados, el contribuyente tampoco pudo ser encontrado, habiendo sido entregada la constancia escrita de la segunda visita a la misma persona, actuación que fue firmada por el receptor del aviso, conforme se evidencia en las literales cursantes de fs. 10 y 11 del anexo.

Ante esta circunstancia, el fiscalizador, procedió a realizar la correspondiente representación, solicitando autorización para practicar la notificación mediante cédula, de acuerdo a lo previsto en el art. 85. II del Cód. Trib. L. N° 2492, solicitud concedida mediante Auto de 1 de junio de 2012.

Ante esta circunstancia, el fiscalizador asignado al caso, el 4 de junio de 2012 a horas 15:30, se procedió a la notificación por cedula al contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva, con la Orden de Verificación N° 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012, mediante copia de ley dejada en su domicilio fiscal ubicado en la Calle 1 N° 10 de la Zona de Obrajes, en presencia del Testigo de Actuación Juan Marcelo Romero Vásquez con C.I. N° 4778332 LP, entregada a Jaime Raúl Coronel Silva con C.I. N° 3377005 LP, en calidad del hermano del contribuyente, quien firma en constancia.

Por lo expuesto, se evidencia que el contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva, fue notificado con la Orden de Verificación N° 0012OVI05007 de 15 de mayo de 2012, mediante cédula en 4 de junio de 2012, en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente, entregada la constancia a Jaime Raúl Coronel Silva con C.I. N° 3377007 LP, en calidad de hermano del contribuyente, en presencia de testigo de actuación, conforme se evidencia por la diligencia cursante a fs. 12 del anexo, notificación realizada conforme establece el art. 85 del Cód. Trib. Boliviano de 2 de agosto de 2003.

En base a lo manifestado precedentemente, se evidencia que las actuaciones realizadas por el fiscalizador quien procedió a la notificación con la orden de verificación citada, son válidas, conforme fundamentó la administración tributaria en su demanda interpuesta, cursante de fs. 27 a 36 de obrados, no procediendo la nulidad establecida en la resolución impugnada, emitida por la AGIT.

Sobre el caso en análisis, es preciso referirse a las finalidades de las notificaciones con actuados administrativos, así la S.C. N° 2004/2010-R de 25 de octubre, en sus Fundamentos Jurídicos III-3. ha señalado que: "En esta línea se ha pronunciado este Tribunal en la S.C. N° 1845/2004-R de 30 de noviembre, que desde una interpretación sistemática, señala que las garantías consagradas en el art. 16-II-IV de la C.P.E. abrogada, ahora arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., con las que se vincula el precepto en análisis, "...tiende a garantizar que la tramitación de los procesos judiciales o administrativos se desarrollen revestidos de las garantías del debido proceso; y dentro de ello, que el amplio e irrestricto derecho a la defensa no se constituya en un enunciado lírico y meramente formal sino que tenga plena eficacia material en la sustanciación de los procesos, finalidad que no se cumple si las resoluciones judiciales no llegan a su destinatario y el medio idóneo es precisamente las comunicaciones judiciales, pues el objeto de estas comunicaciones es precisamente que las partes y en su caso terceros, tengan conocimiento del actuado procesal en cuestión.

En el marco anotado, los emplazamientos, citaciones y notificaciones (comunicaciones judiciales en sentido genérico), que son las modalidades más usuales que se utilizan para hacer conocer a las partes o terceros interesados las providencias y resoluciones de los órganos jurisdiccionales o administrativos, para tener validez, deben ser realizados de tal forma que se asegure su recepción por parte del destinatario; pues la notificación, no está dirigida a cumplir una formalidad procesal en sí misma, sino a asegurar que la determinación judicial objeto de la misma sea conocida efectivamente por el destinatario, (así S.C. N° 0757/2003-R de 4 de junio); dado que sólo el conocimiento real y efectivo de la comunicación asegura que no se provoque indefensión en la tramitación y resolución en toda clase de procesos...". En base a lo establecido en la jurisprudencia citada, se advierte con verosimilitud que la notificación practicada por el funcionario de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), cumplió con su finalidad de hacer conocer al contribuyente la existencia de la orden de verificación donde se pone a conocimiento del sujeto pasivo que será objeto de un "Proceso de Determinación", con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al IVA de la gestión 2010 de los periodos enero a diciembre.

Por lo las razones expuestas ut supra, no es procedente la aplicación de los arts. 84 y 85 de la L. N° 2492 (CTB), referidos a la notificación personal y por cédula, y que si bien, el notificador, a tiempo de dejar el primer aviso de visita al contribuyente, en vez de consignar como domicilio del sujeto pasivo Carlos Andrei Coronel Silva "Calle I " N° 10 de la Zona de Obrajes –que era lo correcto–consignó en la notificación "Calle 1" N° 10, Zona Obrajes, error de forma e involuntario que de ninguna manera amerita la declaratoria de nulidad o enerva la finalidad de la diligencia de comunicación, misma que se encuentra debidamente cumplida, como se fundamentó líneas arriba.

Por lo que, en base a las consideraciones arriba expuestas corresponde dejar claramente establecido que, la uniforme jurisprudencia emitida por este Tribunal Supremo de Justicia, se tiene que a efectos de la aplicación del instituto de la nulidad, convergen varios principios, entre ellos, el principio de especificidad, que establece que no existe nulidad si ésta no se encuentra prevista por ley; el principio de trascendencia, por el cual no hay nulidad de forma, si la alteración no tiene trascendencia sobre las garantías esenciales de defensa en juicio, es decir "no hay nulidad sin perjuicio"; el principio de convalidación, por el que toda nulidad se convalida por el consentimiento de la parte, si no fueron observadas en tiempo oportuno, precluyendo su derecho y, finalmente, el principio de protección, estableciendo que la nulidad solo puede hacerse valer cuando a consecuencia de ella, quedan indefensos los intereses del litigante; extremo que no sucedió en el caso que se analiza.

V.3.- Conclusiones.

En este contexto, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciar la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0431/2015, de 23 de marzo de 2015, que resolvió anular la resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0998/2014 de 29 de diciembre de 2014, que confirmó la Resolución Determinativa N° 146/2014 de 30 de abril de 2014, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra Carlos Andrei Coronel Silva, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 23.561 UFV's, más intereses y la sanción por omisión de pago, conforme establece el art. 165 del CTB., relativo al IVA, del periodo fiscal diciembre 2010, así como la multa establecida en el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 00042267, incurrió en conculcación de normas legales, sin realizar correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 27 a 36, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/146/2014 N° 17-00842-14 de 30 de abril de 2014, emitida contra el contribuyente Carlos Andrei Coronel Silva.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



93

**Administración Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 46 vta. interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, impugnando la resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1046/2015 de 16 de junio, pronunciada por el director ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de contestación de fs. 147 a 161 vta.; el memorial de apersonamiento de fs. 329 a 349 del tercero interesado, la réplica de fs. 265 a 266, la dúplica de fs. 353 a 354 vta., el decreto de "Autos" de fs. 355, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada legalmente por Jesús Salvador Vargas Cruz, en virtud al Memorandum Cite N° 1549/2012 de 28 de septiembre de 2012, se apersonó por memorial de fs. 25 a 46 vta., manifestando que al amparo de los arts. 69, 70 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo y 327, 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1046/2015 de 16 de junio, expresando lo siguiente:

Que mediante operativo denominado "ABAPO-170", el control operativo aduanero intervino el vehículo clase BUS, marca VOLVO, con placa de control 136-RCT, que transportaba noventa y cinco cajas de cartón conteniendo zapatillas deportivas de procedencia extranjera, y al no presentar documentación que acredite su legal internación se procedió al comiso de la mercancía. Acotó que presentados los descargos por parte del importador, se procedió a verificar, constatándose que existió un mal llenado de las características y de los datos consignados en los documentos de soporte por parte del importador.

I.2.- Fundamentos de la demanda: Manifestó que de la compulsión de los documentos, se determinó con respecto a los ítems 1 al 98 en la mercancía descrita según Acta de Inventario COARSCZ-C-558/2014, no se consignan los códigos de cada mercancía y/o características que permitan identificarlo, ya que éstos se encuentran señalados en la mercancía, y no en la documentación presentada como descargo, y que sean necesarios para la determinación del valor en aduana de las mercancías, de igual manera en el instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la declaración jurada del valor en aduana, respecto a detallar en cada ítem deberá ser por producto, de manera tal

que se individualice la mercancía de otras similares; por lo que al no ser especificada la mercancía descrita en los ítems 1 al 98, y existir códigos registrados en la mercancía que no se encuentran en la documentación presentada como descargo, por tanto no ampara su internación disponiéndose el comiso definitivo de los ítems mencionados, en virtud a lo dispuesto en los inc. b)-g) del art. 181 de la L. N° 2492.

Adujo que el Cód. Trib. establece amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, así como la L. N° 1990 y el art. 22 del D.S. N° 25870, establecen que la potestad aduanera es ejercida por la Aduana Nacional, facultades otorgada para el control del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías del territorio aduanero nacional hacia y desde otros países o zonas francas; así también la facultad para controlar y verificar en forma posterior al despacho, la correcta aplicación de la normativa aduanera con relación a la liquidación de los tributos, a través del procedimiento de control diferido inmediato.

Precisó que el importador es responsable directo de la veracidad, exactitud e integridad de los datos consignados en la DJVA, así como de los documentos objetivos y cuantificables que se adjunten y que sean necesarios para la determinación del valor en aduana de las mercancías. Añade que en lo referente a la descripción de la mercancía mencionada, deberá ser por producto, señalando las características de las mercancías de cada tipo, entendiéndose como tales las relativas a su especie, calidad y valor facturado, de manera tal que se individualice la mercancía de otras similares.

Señaló que realizado el análisis técnico de la mercancía comisada, se estableció que existió un mal llenado de las características y de los datos consignados dentro de los documentos soporte por parte del importador, como establece el instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la declaración jurada del valor en aduana, determinándose respecto de los ítems 1 a 98 en la mercancía descrita según Acta de Inventario COARSCZ-C-558/2014 que no se consignan los códigos de cada mercancía y/o características que permitan identificarlo ya que estos se encuentran consignados en la mercancía pero no en la documentación presentada como descargo. Estos códigos se consignan en la mercancía y no son registrados por el importador siendo el responsable directo de la veracidad, exactitud e integridad de los datos consignados en la DJVA, de tal manera que se individualice la mercancía de otras similares. Por lo que al existir códigos registrados en la mercancía que no se encuentran en la documentación presentada como descargo, no encontrándose en consecuencia amparada su internación.

Refiere que el D.S. N° 25870, Reglamento a la L.G.A., establece que una vez aceptada la declaración de mercancía por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirá su responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en él, debiendo ser dicha declaración completa, correcta y exacta. Por lo que la administración aduanera no ha hecho otra cosa que cumplir con la ley y enmarcar sus actuaciones en la misma, por lo que la AGIT al revocar parcialmente la Resolución Sancionatoria no compulso los datos correctamente.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ 1046/2015 de 16 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia revoque parcialmente la resolución impugnada, confirmando totalmente la Resolución Sancionatoria AN-S.C. N° RZI-SPCCR-RS N° 563/2015 de 5 de noviembre de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 48, y citada la autoridad demandada, para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo se remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona Daney David Valdivia Coria, director ejecutivo general a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 147 a 161 vta. de obrados, expresando lo siguiente:

La autoridad demandada, aseveró que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, respondiendo negativamente a la demanda, manifestando que en sujeción al principio de verdad material se evidenció como hechos concretos el procedimiento aduanero hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria AN-S.C. N°RZI-SPCCR-RS-563/2014 de 5 de noviembre, que declaró probada la comisión de contravención aduanera por contrabando; sin embargo de la valoración de la pruebas de descargo las DUIC-1041, C-1110, C-114, C-1221, C-1293, C-143, C- 1844, C-201, C288, C-463, C-649, C-715, C-82, C-870, C-269, C-649, C-143, C-535, C-381, C-167, C-143, C-1649, C-63, C-82, C92, C143, C-1854, C-63 y C-1649 y otras con sus respectivos documentos soporte, Factura comercial 2511-00000665, lista de empaque, DVA y otros, la AGIT realizó el cotejo técnico correspondiente, en la cual objetivamente revisó en detalle cada uno de los documentos de descargo presentado por el sujeto pasivo, aplicando las reglas normativas que debe cumplir la DUI relativa a que debe ser completa, correcta y exacta, tal como prevé el art. 101 del Reglamento a la L.G.A., concluyéndose que los ítems 1 al 64, 66, 67, 69 al 71, 74 al 78, 79, 82, 83, 84, 86 al 92, coinciden en cuanto a la descripción del producto, marca, modelo, país de origen y cantidad con lo declarado en las referidas DUI y su documentación soporte; por lo que existe coincidencia de las características de la mercancía comisada con la documentación de respaldo evaluada, por lo que la mercancía está amparada en el marco de lo dispuesto por los arts. 88 y 90 de la L. N° 1990 y 101 de su reglamento.

Señala que la entidad demandante se limita a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1046/2015 de 16 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Respuesta del tercero interesado.

Que citado con la demanda contenciosa administrativa mediante Cedula de fs. 229, se apersona Ascencio Liquitaya Bolívar, en calidad de tercero interesado, en virtud a Testimonio Poder N° 997/2016 de 01 de junio 2016, suscrito ante la Notaria de Fe Pública N° 11 a cargo de Hipólito Galarza Sánchez, del Distrito Judicial de Tarija, presentando respuesta cursante de fs. 329 a 349 de obrados, bajo los siguientes argumentos:

Señaló que la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia en toda su actuación, vulneró su derecho a la defensa, desconociendo el art. 116 de la C.P.E. y 68 del Cód. Trib., tramitando una acción contravencional dejando de lado los principios de publicidad, debido proceso, igualdad jurídica y legalidad, ya que en el proceso administrativo no se notificó a las partes con el informe técnico AN-SCZZI-SPCCR 2229/2014 de 28 de octubre, hecho que vulnera el derecho constitucional a la defensa. Agregó que este informe técnico añade códigos faltantes que corresponden al código comercial, sin embargo en la resolución sancionatoria no se hizo una correcta valoración de todos los documentos presentados que amparan la legal internación de la mercadería comisada.

Expresó que luego del acta de intervención COARSCZ-C-0558/2014, se presentó la documentación de descargo que acredita la legal importación de la mercadería señalando el error en el que incurrieron quienes en la inspección de la mercadería contemplaron el código analítico (interno) de la mercadería y no así el código comercial que se inserta en la DUI y DAV, donde se verificó en instancia administrativa la inclusión de la totalidad de la información que se requiere de acuerdo a normativa, siendo los más relevantes los referidos al código, descripción, origen y marca, coincidiendo plenamente en todos ellos.

Manifestó que en la audiencia de inspección ocular de la mercadería comisada, se verificó claramente que el código que resalta en la caja de la mercadería comisada es el código comercial, asimismo resalta que la mercadería fue importada desde Argentina y China, como se demostró por la DUI que respalda la lega importación, por lo que la afirmación de la aduana no tiene asidero legal, toda vez que la procedencia de la mercadería detallada en el ítem 69, 71, 74, 87, 27 y 28, tiene procedencia de los países mencionados, la misma ha sido aclarada en la inspección realizada.

Indicó que la ausencia de revisión adecuada de las DUI, constituye otra vulneración normativa de la Aduana Nacional, siendo que tiene la obligación de cotejar y compulsar correctamente la comparación física del producto decomisado, las DUI y su acta de intervención o en su defecto subsanarla, sin embargo no lo hicieron. Añadió que en el ámbito jurídico toda la relación de actos evidencia, que el código comercial que está correctamente designado en todo el material comisado es el dato adecuado legalmente para avalar jurídicamente la identificación e individualización de la importación correcta de todo el material que fue comisado, y no el código analítico que es utilizado en otra actividad o función técnica del fabricante.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda formulada, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1046/2015 de 16 de junio.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsa de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera, emitió Resolución Sancionatoria AN-SCZZI-SPCCR-RS-563/2014 de 5 de noviembre, señalando que, según Acta de Intervención Contravencional COARSCZ C 0558/2014, Operativo denominado "ABAPO-170" de 2/10/2014, el personal del Control Operativo Aduanero, intervino el vehículo clase BUS, marca Volvo, color amarillo combinado, año 1979, con placa de control 136-RCT, conducido por Román Fernández Romera, transportando (95) noventa y cinco cajas de cartón conteniendo en su interior, zapatillas marca Topper, de procedencia extranjera, procediéndose al comiso de la mercadería. Que presentada la documentación de descargo, la técnico aduanero II, describe omisiones de códigos-características, declarando probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Román Fernández Romera, Magaly Milena Maldonado Martínez y Andrés Mauricio Antezana Sahonero, en consecuencia el comiso definitivo de la mercancía, disponiendo que se adjudique a título gratuito y exentas de pago de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia en aplicación de la L. N° 317 (fs. 1 a 47 de antecedentes administrativos).

Por memorial de 28 de noviembre de 2014, Andrés Mauricio Antezana Sahonero, en su calidad de representante legal de la empresa Atlético Bolivia S.R.L., empresa Eliora Inversiones S.R.L, empresa Fair Play S.R.L., Remedios Martínez Tejerina por sí y en representación de la empresa comercial La Elegancia, e Ismael Maldonado Acebo por sí y en representación de la empresa Internacional Deportes, deducen recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria N° AN-SCZZI-SPCCR/RS-563/2014 (fs. 70 a 76 de antecedentes administrativos).

En virtud a lo anterior, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, pronunció la resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0263/2015 de 2 de marzo, que confirmó la Resolución Sancionatoria AN-SCZZI-SPCCR-RS-563/2014 de 5 de noviembre, emitida por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia (fs. 172 a 189 de antecedentes administrativos).

Deducido el recurso jerárquico por memorial de fs. 227 a 235 vta., interpuesto por las empresas Atlético Bolivia S.R.L, Eliora Inversiones S.R.L., Fair Play S.R.L., La Elegancia e Internacional Deportes, todos representados por Erick Viruez Callau, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1046/2015 de 16 de junio, revocando parcialmente la resolución impugnada quedando sin efecto legal el comiso de la mercancía descrita en los ítems 1 al 64, 66, 67, 69 al 71, 74 al 79, 82 al 84, 86 al 92 del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0558/2014 de 2 de octubre, y deja firme y subsistente lo resuelto para los ítems 65, 68, 72, 73, 80, 81, 85, 93, 94, 95, 96, 97 y 98 por no encontrarse amparados, según Resolución Sancionatoria AN-SCZZI-SPCCR-RS 563/2014 de 5 de noviembre.

Contra esa determinación, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 25 a 46 vta., de obrados.

IV.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad general de impugnación tributaria.

V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, revocando en parte la resolución dealzada, vulneró el art. 101 del Reglamento a la L.G.A.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En principio, revisado todo lo obrado y los anexos adjuntos al proceso, se colige que la Administración aduanera, emitió Resolución Sancionatoria AN-SCZZI-SPCCR/RS-563/2014, en la que declara probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Román Fernández Romera, Magali Milena Maldonado Martínez y Andrés Mauricio Antezana Sahonero, así como el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Intervención COARSCZ-C-0558/2014. El fundamento de la resolución citada señala que existió un mal llenado de las características y los datos descritos en los documentos de soporte por parte del importador; determinándose respecto a los ítems 1 al 98, que no consignaron los códigos de cada mercancía y/o características que permitan identificarlo, ya que éstos se encuentran señalados en la mercancía y no en la documentación presentada como descargo, comparadas según acta de inventario.

En ese marco, a efectos de resolver la presente controversia es preciso señalar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad, conforme dispone el art. 71 de la L. N° 2341, que permite a los ciudadanos hacer efectivas dichas garantías frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado. Asimismo el art. 76 de la L. N° 2492, establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.

Por otra parte, el art. 217-a) determina que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente. La precitada norma legal en la parte final señala que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

El art. 101 del D.S. N° 25870 (Reglamento a la L.G.A.) señala: “(...) Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta: Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes. Correcta, cuando los datos requeridos se encuentren libre de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación. Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda. La declaración de mercancías deberá contener la identificación de las mismas por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional y contener la liquidación de los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto de despacho aduanero.” (Sic). Norma concordante con el art. 75 de la L. N° 1990 que señala que el despacho aduanero se iniciará y formalizará mediante la presentación de una declaración de mercancías ante la aduana de destino, acompañando la documentación indispensable que señale el reglamento. Esta declaración de mercancías contendrá por lo menos, la identificación de las mercancías y su origen.

Las normas glosadas establecen ciertamente la exigencia que toda declaración de mercancías, deba contener todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes, debiendo los datos requeridos en la misma corresponder en todos sus términos a la documentación de respaldo de la mercancía, con el objeto de que se permita una caracterización más exacta de la mercancía; en ese sentido, de los datos cursantes en obrados se establece que existió un mal llenado de las características dentro de los documentos de soporte respecto al código consignado; sin embargo, ésta fue subsanada de acuerdo a la inspección física realizada por la administración aduanera, adicionándose el código comercial respectivo, estableciéndose la relación de los códigos respecto de los documentos de descargo presentados por el sujeto pasivo, por lo que la mercancía comisada corresponde a la declarada en las DUI's y su documentación de soporte, excepto en los ítems 65, 68, 72, 73, 80, 81, 85, 93, 94, 95, 96, 97 y 98, donde se advierte que no coincide con el país de origen. Consiguientemente, la documentación de descargo ofrecida por el sujeto pasivo en la etapa administrativa, ampara la mercancía, infiriéndose que la Administración Aduanera al emitir la Resolución Sancionatoria AN-S.C. N°RZI-SPCCR-563/2014 de 5 de noviembre, no compulsó adecuadamente los documentos de descargo,

toda vez que la mercancía detallada en los ítems 1 al 64, 66, 67, 69 al 71, 74 al 79, 82 al 84, 86 al 92 de la citada resolución sancionatoria, se encuentra debidamente amparada por la documentación presentada como descargo.

No se debe perder de vista, que uno de los principios que rige el derecho administrativo, constituye el principio de la verdad material en oposición a la verdad formal, y que el ordenamiento jurídico establece que este principio se aplica a favor del contribuyente, así el art. 69 de la L. N° 2492, señala que "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la administración tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este código, leyes y disposiciones reglamentarias". Aplicar el principio de la realidad es precisamente, prescindir de lo que surge de los documentos y dar relevancia, para actuar el derecho, a lo que surge del terreno fáctico, asumiendo los efectos lógicos que tiene tal actuación.

En ese marco, el art. 4.d) de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, aplicable por previsión del art. 8-III de la L. N° 2492, ordena que la Administración Pública investigue la verdad material, la realidad y sus circunstancias, que para el caso se traduce en la necesidad de que la declaración realizada por los sujetos pasivos se encuentre respaldado con otros datos que no únicamente pasa por la falta de consignación de los números de códigos de los productos en las DUI's, sino por la verificación de la marca, tipo, modelo, capacidad, talla y otros elementos que permitan identificar con mayor precisión el producto y de esa manera arribar a la verdad material o verdad real, como acertadamente procedió la entidad demanda en el caso de examen.

VII. Conclusiones.

Por lo relacionado precedentemente, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la resolución de Recurso Jerárquico N° 1046/2015 de 16 de junio, interpretó correctamente lo dispuesto por el art. 101 del D.S. N° 25870 de 11 de agosto de 2000, realizando una adecuada compulsión de los antecedentes al revocar en parte la Resolución de alzada, y dejando sin efecto legal el comiso de la mercancía descrita en los ítems 1 al 64, 66, 67, 69 al 71, 74 al 79, 82 al 84, 86 al 92, dejando firme y subsistente los resuelto en relación a los ítems 65, 68, 72, 73, 80, 81, 85, 93, 94, 95, 96, 97 y 98, por lo que corresponde declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 46 vta., interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución impugnada AGIT-RJ 1046/2015 de 16 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



94

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 47 a 53, planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1400/2015, emitida el 3 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 80 a 86, la réplica de fs. 126 a 132, la dúplica a fs. 136 138 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria, dentro del plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contencioso administrativa, expresando que, mediante Orden de Verificación N° 14250300064 de 14 de octubre de 2014, comunicó al Comando General de la Policía

Boliviana el procedimiento de fiscalización, con alcance al débito fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), de los periodos fiscales junio, julio y noviembre de la gestión 2009, intimándole a presentar documentación requerida en el plazo de 5 días. Efectuada la revisión de la base de datos corporativa del Servicio de Impuestos Nacionales, se emitió informe de actuación, por el que detalla las observaciones a las facturas emitidas por el sujeto pasivo, determinándose que las mismas fueron emitidas por el contribuyente pero que no realizó el pago del IVA y del IT, sobre el total de ingresos como corresponde, sino por un importe inferior.

Por lo anterior se emitió vista de cargo, en la que se establecen todos los hechos, actos, elementos y valoraciones, determinando una deuda tributaria de 1.009 UFV equivalentes a Bs 2024,-, importe que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción preliminar del 100% por la conducta del contribuyente, adecuándola a la contravención señalada en el art. 165 de la L. N° 2492 como omisión de pago. Posteriormente se emitió la R.D. N° 17-1585-14, ratificando las observaciones contenidas en la Vista de Cargo, resolviendo e intimando al contribuyente, al pago de la deuda tributaria de UFV 980.- equivalente a Bs 1.973.

Presentado el recurso de alzada, mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0403/2015 de 11 de mayo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, resuelve revocar la Resolución Determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido, intereses y multa por omisión de pago por el IT, correspondiente a los periodos fiscales junio, julio y noviembre de 2009. Que deducido el recurso jerárquico, se emitió Resolución AGIT-RJ 1400/2015, de 3 de agosto que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) al emitir la resolución jerárquica impugnada, incurrió en errónea aplicación del art. 76-d) de la L. N° 843, efectuando una fundamentación sesgada, sin considerar la verdad material y la realidad económica del contribuyente, que al realizar la prestación de servicios se encuentran gravados por el IT, y al haberse verificado la actividad comercial que realiza la Policía Boliviana, no consideró que corresponde al pago del IT.

Sostiene que la administración tributaria en ningún momento pretendió obligar el pago del impuesto a las transacciones de los servicios prestados por la Policía Boliviana como el PAC, o el servicio prestado en los módulos policiales y/o el servicio de control de tráfico y tránsito de vehículos y seguridad ciudadana, cuyos servicios se los presta directamente a la sociedad en su conjunto y son cubiertos con recursos del TGN, con un presupuesto de funcionamiento y mantenimiento directo vinculado a una aprobación y ejecución presupuestaria en el marco de las exigencias de las normas de control gubernamental. Sin embargo los recursos propios obtenidos por la prestación de servicios de seguridad privada tiene una cuenta separada del presupuesto general por disposición expresa de la R.S. N° 227336 de 21 de mayo de 2007, a efecto de diferenciar el manejo de ambos recursos.

Señaló que los recursos propios provenientes del Batallón de Seguridad Privada, emerge de una actividad económica que no es otra que la venta de servicios de seguridad cuyo destino y uso si bien está regulado, no puede estar presupuestado, por lo que la AGIT no realizó una adecuada valoración de la documentación ni tampoco consideró el tratamiento presupuestario y la independencia de gasto de acuerdo a sus necesidades que se tiene sobre los recursos del Batallón de Seguridad Física, por lo que se debe realizar una valoración particular, y la realidad económica con la que maneja sus ingresos.

Añadió que la resolución impugnada, carece del adecuado análisis de la naturaleza comercial que esta entidad, toda vez que la Policía Boliviana efectúa una prestación de servicios a particulares o privados, sujeta a una contraprestación, lo que se considera como una actividad lucrativa, que se encuentra condicionada inclusive a la suscripción de un contrato entre partes, tiempo y precios del servicio, conforme establece el parág. II de la disposición quinta de la R.S. N° 227336, por lo que el servicio que presta deja de ser de naturaleza pública, más al contrario se convierte en un servicio de carácter privado, constituyéndose en una actividad económica comercial, y por tanto gravada por el IT, de conformidad a lo establecido por el art. 72 de la L. N° 843.

Manifestó que la misión de la Policía Boliviana encomendada por la Constitución Política del Estado, ha sido desnaturalizada, ya que presta servicios de seguridad física privada a privados para beneficio propio y no así de la sociedad en su conjunto. En consecuencia tomando en cuenta esa realidad económica de la Policía Boliviana se tiene que por su forma de administración, contabilidad separada de la ejecución presupuestaria estatal, facturación de servicios y suscripción de contratos de prestación de servicios, evidencia que el contribuyente desarrolla una actividad comercial.

Expresó que la resolución impugnada vulnera el derecho al debido proceso y a la defensa previstos en el parág. II del art. 115 de la C.P.E., en su vertiente a una debida fundamentación y motivación de la resolución impugnada, al no considerar en su integridad los datos del proceso y todos los elementos presentados por la Administración Tributaria y que dieron lugar al proceso de fiscalización, con el simple argumento de que "no corresponde pronunciamiento al respecto"; es decir, la AGIT vulnera no solo el derecho al debido proceso en su vertiente a una debida fundamentación y motivación, sino el derecho a una valoración razonable de toda prueba y alegatos proporcionados y que cursa en los antecedentes administrativos por lo que dicha autoridad debería asignarle el valor correspondiente a cada uno de los elementos de prueba presentados por el sujeto activo en sede administrativa, con aplicación de las reglas de la sana crítica, justificando y fundamentando adecuadamente las razones por las cuales les otorga o no determinado valor.

Manifestó que la administración tributaria demostró que la Policía Boliviana pese a ser una institución dependiente del Estado, desempeña actividades comerciales de forma habitual, y que en estricta valoración de la realidad económica y verdad material de la actividad económica por la prestación de servicios de seguridad física, que debió ser considerada conforme señala el inc. b). parág. II del art. 8 de la L. N° 2492.

Indicó que para efectos tributarios esta institución, sí se encuentra alcanzada y gravada por el Impuesto a las Transacciones, según dispone el art. 72 de la L. N° 843, concordante con el inc. d) del art. 2 del D.S. N° 21532 que señala que el hecho imponible se perfeccionará; en caso de prestación de servicios u otras prestaciones de cualquier naturaleza, en el momento que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba total o parcialmente el precio convenido, demostrándose que la AGIT efectuó una incorrecta y sesgada

aplicación de dicha normativa, limitándose a aseverar que la Policía Boliviana por ser una entidad estatal se encuentra exenta de la obligación del IT sin considerar el principio de verdad material, citando la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio.

Afirmó que el párrafo tercero de la R.S. N° 226320 de 13 de marzo de 2006, confirma que el contribuyente, Policía Boliviana, presta servicios de carácter privado y además el destino de los ingresos de los mismos pueden ser a "otros que correspondan", aperturando las posibilidades de que no siempre serán para el pago de haberes y beneficios del personal que se emplea para la ejecución del servicio de seguridad física estatal, sin eximir las obligaciones impositivas dispuestas por ley. Agregó que lo único que se pretende es la correcta aplicación de la normativa tributaria en cuanto a las actividades económicas que desarrolla el contribuyente y por lo tanto, que la misma sea cumplida por todos y cada uno de los contribuyentes registrados en el Servicio de Impuestos Nacionales y sobre los que recae el hecho generador, como en el particular la obligación del pago de IT.

Señaló que la resolución impugnada carece de motivación o fundamentación, ya que prescinde referirse a todos los argumentos y fundamentos expuestos por la Administración Tributaria, denotando falencias insubsanables a momento de la emisión del referido fallo. Añade que la cita del art. 76 de la L. N° 2492 (debió decir L. N° 843) y 8 de la L. N° 2492 en la posición asumida por la AGIT, no expone mayores fundamentos ni análisis de la posición asumida; reduciéndose a otorgar un significado a partir de los que gramaticalmente expresa, ya que ni siquiera se consideró la redacción del art. 76 de la L. N° 843, que lleva inmersa la naturaleza y condición para el goce del beneficio de la exención.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1400/2015 de 3 de agosto, por consiguiente se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-1585-14 de 29 de diciembre de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 27 de mayo de 2016, que cursa de fs. 80 a 86, señalando que la entidad demandante realiza una incorrecta interpretación de la resolución jerárquica. Agregó que a efectos de aplicar la exención corresponde revisar la naturaleza del sujeto pasivo, considerando lo dispuesto por el art. 252 de la C.P.E., 4 de la Ley Orgánica de la Policía Boliviana y el artículo único del Decreto Presidencial N° 2225, que establece que el Comando General de la Policía Boliviana es una instancia dependiente del Estado, que efectúa servicios de seguridad, regulados por las R.S. N° 226320 de 13 de marzo de 2006 y 227336 de 21 de mayo de 2007, estableciéndose que los recursos propios generados por los Batallones de Seguridad Física privada serán depositados en la cuenta del TGN 111(Otros) de la Policía Nacional, los mismos que deben cubrir los gastos que demanden los indicados Batallones, para cuyo propósito se cuenta con una categoría programática específica dentro del presupuesto de la Policía Nacional.

Sostiene que la Policía Boliviana es una entidad que forma parte del Estado, por lo que conforme prevé el art. 76-d) de la L. N° 843 y 8 de la L. N° 2492, los servicios que presta se encuentran exentos de la obligación del IT, no pudiendo interpretarse de manera extensiva la norma, ya que si bien obtuvo ingresos al haber emitido las Facturas N° 4424, 4533 y 5108 de junio, julio y noviembre de 2009, por servicios de seguridad prestados a la Clínica Los Olivos, que se constituyen en operaciones comerciales a través del Batallón de Seguridad Física Privada, empero en el tema de las exenciones la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria prevé.

Señala que de la revisión de la consulta del Padrón, se advierte que el Comando General de la Policía Boliviana se encuentra inscrito desde el 1 de enero de 1985, con NIT 121989025 con actividad principal de Administración Pública y defensa, planes de seguridad social y afiliación obligatoria, tiene como obligaciones tributarias el RC-IVA y el IVA, mas no el IT, aspecto que fue reconocido por la propia Administración Tributaria, no existiendo por tanto una sesgada y carencia de motivación.

Expresó que en virtud a los arts. 131 y 144 de la L. N° 2492, es clara la competencia establecida a la Autoridad General de Impugnación Tributaria para la resolución de los recursos de alzada, aclarando que esa competencia no consiste en verificar la figura de competencia desleal u otras figuras de infracción, sino el ámbito es de índole tributaria, por lo que no se puede pronunciar si existió o no competencia injusta; por lo que el señalar que: "se estaría compitiendo injustamente en el mercado actual", no es argumento jurídico válido, más aún cuando no se encuentra en controversia ese extremo.

Manifestó que la instancia jerárquica bajo el principio de verdad material establecido en el art. 4-d) de la L. N° 2341, las pruebas cursantes en antecedentes y lo confesado por el demandante, se estableció que la Policía Boliviana solo tiene obligaciones tributarias el RC-IVA y el IVA, por tanto no se vulneró el principio de verdad material.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, por haber sido emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió Orden de Verificación N° 14250300064, con alcance de la verificación a los hechos y/o elementos relacionados con el Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT por los periodos fiscales junio, julio y noviembre 2009, correspondiente a las notas fiscales consignadas en el detalle de diferencias, emplazándole a presentar documentación

consistente en declaraciones Juradas de los periodos observados; libros de ventas IVA, copias de las facturas de venta detalladas en el anexo y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso de verificación. (fs. 4 a 5 de antecedentes administrativos).

2. Mediante Informe de Actuación de 24 de noviembre de 2014, la Administración Tributaria concluye que del análisis y la verificación realizada a la información obtenida por el SIRAT II, establece que el contribuyente no declaró las ventas que corresponden a las facturas informadas por terceros de acuerdo al detalle expuesto en la Orden de Verificación, determinando un saldo a favor del fisco por el importe de 1.009 UFV equivalente a Bs 2.024, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción de la conducta del 100% de la deuda tributaria que no fue cancelada. (fs. 220 a 224 de antecedentes administrativos)

3. Por lo anterior, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-0312-14 de 24 de noviembre de 2014, estableciendo preliminarmente una deuda tributaria sobre base cierta de 1.009 UFV equivalente a Bs 2.024, correspondiente al IT de los periodos fiscales junio, julio y noviembre de 2009 (fs. 225 a 230 de antecedentes administrativos).

4. En 29 de diciembre de 2014, la Administración Tributaria emitió R.D. N° 17-1585-14, que resuelve determinar de oficio sobre Base Cierta las obligaciones impositivas del sujeto pasivo que asciende a 980 UFV, equivalente a Bs 1.973, importe que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiente al IT de los periodos fiscales junio, julio y noviembre de 2009 (fs. 310 a 316 de antecedentes administrativos).

5. Planteado el recurso de alzada (fs. 1 a 10 de anexo 1), la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, mediante resolución de Recurso de Alzada ARIT-LP/RA N° 0403/2015 de 11 de mayo, revocó totalmente la R.D. N° 17-1585-14 de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, y dejó sin efecto el tributo omitido más intereses y multa por omisión de pago por el Impuesto a las Transacciones, correspondiente a los periodos fiscales junio, julio y noviembre de 2009, de conformidad al art. 76.d) de la L. N° 843.

6. En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria interpone recurso jerárquico de fs. 257 a 263, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, en consecuencia, se deja sin efecto la deuda tributaria de Bs 1.973 equivalente a 980 UFV, correspondiente al IT por los periodos fiscales junio, julio y noviembre de 2009, establecida en la R.D. N° 17-1585-14 de 29 de diciembre.

IV. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar: 1) Si la resolución jerárquica realiza una mala interpretación de la exención tributaria establecida en el inc. d) del art. 76 de la L. N° 843, al incluir a la Policía Boliviana. 2) Si la resolución impugnada vulnera el art. 115.II de la Constitución Política por falta de fundamentación.

V. Análisis de las problemáticas planteadas.

En principio, revisado todo lo obrado y los anexos adjuntos al proceso, se colige que la Administración Tributaria, inició proceso de determinación, modalidad Operativo Específico Débito IVA y su efecto en el IT, correspondiente a los periodos fiscales junio, julio y noviembre 2009. Posteriormente emitió la vista de cargo, determinándose obligaciones tributarias respecto al IT, señalando que de acuerdo a la verificación del formulario 400, el contribuyente declaró el mismo por un importe inferior al de la factura por lo que se determinó ingresos no declarados, procediéndose a determinar el reparo sobre base cierta, emitiendo finalmente la R.D. N° 17-1585-14 de 29 de diciembre.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, y de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, y los antecedentes administrativos venidos a este Tribunal, se establecen los siguientes extremos:

A efecto de resolver la presente controversia, cabe establecer previamente que la exención está dada por la exclusión que hace el legislador, de un conjunto de sujetos del ámbito del hecho generador del impuesto, en contraposición con el principio de generalidad y universalidad de los tributos que implica los sujetos pasivos del tributo, que comprende a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo). Sin embargo la exención tributaria, implica un trato diferenciado en beneficio de determinados sujetos, que admite un trato diferenciado frente al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado; en ese sentido, si bien por principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de forma anticipada de la obligación tributaria, por disposición legal.

Que el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas (pág. 628) define como: "Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, para regirse por leyes especiales. Liberación, libertar, franqueza. Exceptuación, excusa. Causa legal para librarse del servicio militar, por defectos físicos, enfermedades, especiales razones de familia y otros motivos. Relevo propio de prestación o tarea que en principio habrían correspondido. Causa excluyente de un deber. Concurrencia de una eximente en lo penal: En materia fiscal, expresa relevación de un gravamen, por estar comprendido en categoría no imponible o por circunstancias que lo justifiquen en casa supuesto".

En materia tributaria este privilegio está previsto en el art. 19 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492 que señala: I. "Exención es la dispensa de la obligación tributaria material; establecida expresamente por ley". II. "La ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de duración".

Los beneficios tributarios se han catalogado como taxativos, limitados, personales e intransferibles, teniendo en cuenta que se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas. En ese marco, el legislador incluyó el art. 76 de la L. N° 843 por el cual se dictan disposiciones básicas sobre qué entidades están sujetas a la exención de impuestos. La disposición mencionada refiere que: "Están exentos del pago de este gravamen: (...) inc. d) Los servicios prestados por el Estado Nacional, los

departamentos y las Municipalidades, sus dependencias, reparticiones descentralizadas y desconcentradas, con excepción de las empresas públicas (...)."

En ese sentido, la Policía Boliviana como fuerza pública, tiene la misión específica de la defensa de la sociedad y la conservación del orden público. De igual manera la Ley Orgánica de la Policía Boliviana, Ley de 8 de abril de 1985, señala que es una institución fundamental del Estado que cumple funciones de carácter público, esencialmente preventivas y de auxilio, fundada en los valores sociales de seguridad, paz, justicia, y preservación del ordenamiento jurídico que en forma regular y continua, asegura el normal desenvolvimiento de todas las actividades de la sociedad. Es una institución que depende de la presidenta o presidente del Estado por intermedio de la ministra o ministro de gobierno, consecuentemente es una entidad pública, con un componente importante cual es la misión específica de la defensa de la sociedad y la conservación del orden público, así lo instituye el art. 251 de la C.P.E.; norma concordante con el art. 1 de la Ley Orgánica de la Policía Nacional, la cual dispone que; "(...) es una institución fundamental del Estado que cumple funciones de carácter público, esencialmente preventivas y de auxilio, fundada en los valores sociales de seguridad, paz, justicia y preservación del ordenamiento jurídico que en forma regular y continua, asegura el normal desenvolvimiento de todas las actividades de la sociedad".

Que la Policía Boliviana como institución del Estado cumple una función trascendental para el país, atribuida por la Constitución Política del Estado; como preservar los derechos y garantías fundamentales, reconocidos a las personas por la propia constitución; proteger el patrimonio público y privado; prevenir delitos, faltas, contravenciones y otras manifestaciones antisociales; prevenir los accidentes que pongan en riesgo la vida y los bienes de las personas; cumplir y ejecutar las disposiciones y órdenes del supremo gobierno y de las autoridades competentes, con arreglo a la Constitución Política del Estado y demás disposiciones legales. En ese ámbito de conservación del orden público interno y de servicio público, a través de sus organismos operativos, el Batallón de Seguridad Física, fue creado por Resolución N° 132/91 de 20 de junio de 1991 como una Unidad especializada que presta servicios de seguridad física y resguardo policial a entidades estatales, legaciones diplomáticas, instalaciones estratégicas y protección de personalidades importantes, así como también dar seguridad física a diferentes bienes muebles e inmuebles.

Ahora bien, tomando en cuenta que en el marco de lo dispuesto en el art. 8-I de la L. N° 2492, las normas tributarias que establecen exenciones deben interpretarse de acuerdo al método literal, es decir considerando el significado gramatical de los términos, en el presente caso, indiscutiblemente los servicios prestados por la Policía Boliviana -cuyo carácter público no fue negado por la entidad demandante-, están exentos del pago del Impuesto a las Transacciones por mandato del art. 76.d) de la L. N° 843, alcance en el que recaen los servicios prestados por el Estado Nacional, cuyo carácter propio o consustancial de seguridad interna del Estado, no puede ser desconocido por la entidad demandante, pretendiendo determinar una obligación tributaria, sin considerar la existencia de la exención del IT. Consecuentemente, de las normas glosadas y por el carácter público del sujeto pasivo, el Batallón de Seguridad Física privada al ser parte de los Comandos Departamentales de la Policía Nacional, son servicios prestados por el Estado Nacional, por tanto se encuentran alcanzados por la exención prevista en el inc. d) del art. 76 de la L. N° 843.

Por otro lado, se debe dejar claramente establecido que los servicios de seguridad de la Policía Nacional, Comando General de la Policía Boliviana, Comando Departamental de Policía y Batallón de Seguridad Física privada, se encuentran reguladas por R.S. N° 226320 de 13 de marzo de 2006, que incorpora a los miembros de la Policía Nacional que pertenecen a los Batallones de Seguridad Física al Escalafón Único de la Policía Nacional. De igual manera establece que los recursos propios generados por el Batallón de Seguridad Física privada, serán depositados a la cuenta del Tesoro General de la Nación "Cuenta 111 (otros)", cuyo destino exclusivo será el pago de haberes, beneficios, dotación y otros que correspondan a su funcionamiento, para cuyo propósito se cuenta con una categoría programática específica dentro del presupuesto de la Policía Nacional, norma complementada por R.S. N° 227336 de 21 de mayo de 2007.

Finalmente, de la revisión del Certificado de Inscripción en el Padrón Nacional de Contribuyentes del SIN de fs. 253, y de la consulta del padrón de fs. 205 a 208 de antecedentes administrativos, con NIT 121989025, se encuentra inscrito bajo la razón social: Policía Boliviana con actividad principal: Administración pública y defensa, planes de seguridad social y afiliación obligatoria, teniendo como obligaciones tributarias el impuesto al valor agregado y el régimen complementario del IVA, y no se advierte como obligación tributaria el impuesto a las transacciones, coligiéndose que en el presente caso existe claramente una justificación para el establecimiento de la exención aludida.

Respecto a que la resolución impugnada carece de motivación o fundamentación, al no referirse a todos los argumentos y fundamentos expuestos por la administración tributaria, respecto a que la Policía Boliviana tiene una actividad comercial que realiza efectivamente y compite injustamente con el sector privado, no es evidente la afirmación, toda vez que la resolución impugnada al respecto preciso: "(...) no corresponde emitir pronunciamiento al respecto, debido a que conforme el art. 76, inc. d) de la L. N° 843 (TO) interpretando literalmente en virtud al artículo 8 de la L. N° 2492 (CTB), la exención objeto de la litis está vinculada con los servicios que presta la institución estatal y no con la realidad económica de la institución; asimismo tampoco corresponde emitir pronunciamiento respecto a que el batallón de seguridad de seguridad física estaría compitiendo injustamente en el mercado con el sector privado, tomando en cuenta además que dicho aspecto no es de índole tributaria (...)" (sic.), refiriéndose a que las normas de la competencia, no es atribución de la AGIT.

Al respecto, si bien puede ser evidente que las unidades de seguridad física se sostengan con los recursos que capta por la prestación o venta de servicios, son y no dejan de ser una unidad dependiente de la Policía Nacional, cuyos dependientes en todos sus niveles y jerarquía, se encuentran en la condición de funcionarios o servidores públicos; asimismo, si bien es cierto que los recursos que ingresan a dicha institución pueden tener como fuente a instituciones privadas, el momento en que esos recursos ingresan a los registros y cuentas de la Unidad de Seguridad Física, adquieren la calidad de recursos públicos, pues la venta de servicios no se la realiza a título personal, sino a nombre de la Policía Nacional y con su personal dependiente, no pudiendo quedar la disposición de los mismos al arbitrio o discrecionalidad de su comandante, sujetándose en consecuencia su administración, a las previsiones de la L. N° 1178 y sus disposiciones reglamentarias, complementarias y conexas.

No se debe perder de vista que en la litis, lo que está en discusión es si la Policía Nacional se encuentra exenta del pago del IT, y no la precepción de ingresos en términos genéricos, toda vez que la generación de ingresos y aun la rentabilidad que pudiera producirse sobre el patrimonio de una institución, no necesariamente significa lucro. Es perfectamente posible que una institución destine sus ingresos propios a los fines de la propia institución, distinguiéndose de la actividad lucrativa, en que en las empresas, de producción o de servicios, se produce la distribución de sus ganancias o utilidades, entre los socios o participantes; es decir, se genera un grado de rentabilidad que es distribuido entre los socios o accionistas, o que va en beneficio de personas particulares, lo que en el caso de autos no se aplica. En las instituciones o empresas de servicios públicos, la rentabilidad no es medida en función de ingresos o de precio, sino en virtud de la satisfacción de la necesidad pública a que está destinado.

En ese entendido, no puede pretenderse la limitación de las actividades propias de la naturaleza de la actividad de la Policía Nacional, cuando en términos genéricos ésta se refiere al orden y seguridad interna, que desde el punto de vista operativo, podrán desarrollarse diversas acciones o conformarse grupos o unidades que contribuyan con sus acciones a resguardar el orden público, brindar seguridad a la sociedad y contribuir de ese modo al bienestar y la paz social; actividades inherentes a las funciones del Estado que son desarrolladas y cumplidas a través de la Policía Nacional, que se reitera, no cabe duda que es una institución pública y sus dependientes son funcionarios o servidores públicos, sujetos por tanto a los mecanismos de administración y control gubernamental, así como a las previsiones sobre responsabilidad por el desempeño de la función pública, independientemente de cuál sea la fuente de los recursos con que financian sus actividades.

Por lo señalado, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que no existe error en la interpretación de la norma, al contrario la ARIT y la AGIT realizaron una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si lo afirmado en la demanda no desvirtúa los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, por lo que corresponde desestimar la demanda interpuesta por la Administración Tributaria.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs.47 a 53, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, en su mérito, mantiene firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1400/2015 de 3 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



95

Richard Guzmán Almanza c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 22, impugnando la resolución administrativa de Recurso Jerárquico AGIT-JR 1730/2015 de 5 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 81 a 85; el memorial de apersonamiento del tercero interesado de fs. 63 a 64 vta., la réplica y duplica de fs. 90 a 91 vta., y 106 a 108 respectivamente, el decreto de "Autos" de fs. 109, los antecedentes procesales y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Richard Guzmán Almanza, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ 1730/2015 de 5 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), amparado en el art. 69-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. (CPC de 1975), la Ley N° 2172, el art. 118-7 de la C.P.E., el art. 2 de la L. N° 620 de 24 de diciembre del 2014, expresando lo siguiente:

Que la Aduana Nacional emitió el Auto Administrativo AN-CBBCI-AA-032/2015 de 06/02/2015, por el que resolvió declarar la radicatoria del proceso contravencional de la Administración de la Aduana Interior Cochabamba, correspondiente al acta de comiso N° 001452 de

04/07/2014 del operativo ALLANE-CBA14/2014, remitiéndose al COA para que proceda con el registro del acta del comiso en el sistema S.P.C.C.I. y se de inicio el procesamiento según R.D. N° 01-005-13 de 28/02/2013.

Que por Acta de Intervención Contravencional COARCA-C-0078/2015 de 04/07/2014, en cumplimiento al auto administrativo se ejecutó el mandamiento de allanamiento en el domicilio del tercer interesado, ahora demandante, en cuyo interior encontraron entre otros dos, un vehículo tipo automóvil, marca Mitsubishi, color blanco, con placa N° FF-KL-93 (placa chilena) con número de chasis CN9A-0003056, de procedencia extranjera, al que no se habría presentado documentación respaldatoria y en tal virtud presumiendo el ilícito de contrabando procedieron al comiso preventivo del motorizado observando que verificado en el sistema SIVETUR, se encontraría fuera de plazo de conformidad a lo dispuesto en el art. 181.f) del CTB, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de sus descargos.

En virtud a lo anterior la administración aduanera, emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI-CBBCI 0199/2015 de 17 de marzo, por la que resolvió declarar probado el contrabando contravencional, atribuido Richard Guzmán Almanza, respecto al vehículo comisado según el acta de intervención, disponiendo el comiso definitivo del vehículo a fin de que se proceda conforme a la normativa aduanera, acto que fue notificado en Secretaría.

Que el tercero responsable, presentó recurso de alzada, que fue resuelto por resolución ARIT-CBA/RA 0627/2015 de 13 de julio, por el que resolvió confirmar la resolución sancionatoria emitida por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional.

Contra la resolución del recurso de alzada, el sujeto pasivo presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por resolución AGIT-JT 1730/2015 de 5 de octubre, que resolvió confirmar la resolución ARIT-CBA/RA 0627/2015 de 13 de julio, manteniendo firme y subsistente la resolución sancionatoria que dispuso el comiso definitivo del vehículo, respecto del acta de intervención contravencional.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Señaló, que existe contradicción en la resolución de la AGIT, cuando indicó que no presentó documentación que demuestre la legalidad del vehículo, sin embargo; en su parte resolutive remarcó que se mantiene firme y subsistente la resolución sancionatoria que dispuso el comiso definitivo del vehículo con placa chilena, por lo que considera que es ilógico que un vehículo con placa internacional esté registrado en el RUAT, aduana, por lo tanto, requerir documentación que demuestre su legal importación implicaría un exceso, incongruencia que genera nulidad al carecer de causa, objeto y fundamento elementos esenciales del acto administrativo dispuesto en el art. 28-b)-c)-e) de la LPA.

Que la resolución ARIT no consideró la relación circunstanciada de los hechos del considerando uno de la resolución sancionatoria que estableció que ingresaron a su domicilio procediendo a secuestrar tres vehículos entre ellos el de patente chilena decomisado en la presente contravencional, emitiendo tres resoluciones diferentes para un mismo allanamiento, una sola intervención donde existía los mismos sujetos procesales, causándole un grave perjuicio, refiere, que debería haberse sustanciado en un solo proceso respecto a los tres vehículos de conformidad al art. 44 de la LPA. Por lo que solicita se anule obrados hasta el vicio más antiguo y la administración aduanera emita nueva acta de intervención por los tres vehículos al haberle causado indefensión.

Indica, que en su recurso presentado ante la ARIT denunció que la Administración Aduanera interior Cochabamba, emitió el Acta de Intervención Contravencional fuera del plazo establecido en la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2002 y la Resolución de Directorio N° 01-005-13 de 28 de febrero de 2013. Que desde julio de 2014 acudió infaliblemente hasta fin de año del 2014, todos los miércoles, y en fecha 15 de abril de 2015, se enteró que para los tres vehículos se emitieron las actas de intervención y la resoluciones sancionatorias, impidiéndole asumir defensa, vulnerando sus garantías constitucionales, cuando correspondía que se lleve a cabo un solo proceso, por lo mismo estos actos carecerían de los requisitos necesarios para su eficacia. Refiere, que ni la aduana, tampoco la ARIT, establecieron porque emitieron tres resoluciones para un solo acto operativo aduanero.

Cita, la S.C. N° 0759/2003 de 4 de junio, referida a la garantía constitucional dentro un proceso administrativo de contrabando.

Arguye, que las actuaciones de la Aduana Nacional y las instancias de la AIT son ilegales, al tener el vehículo patente chilena, no explican en qué ley o decreto supremo basan su comiso, indica, que solo hicieron referencia a la RD 01-023-05 de 20 de julio, vulnerando el debido proceso. Señala que tampoco tomaron en cuenta la valoración de la prueba de forma correcta.

Que la aduana nacional incurrió en error de apreciación en la calificación de la presunta contravención, al no determinar el estatus del vehículo si era ilegal o estaba amparado en una autorización de SIVETUR de forma análoga y extensiva, creando supuestos ilícitos, cuya competencia correspondería al ejecutivo o legislativo, siendo contrarias a los arts. 6-I y 8 del CTB.

Señala, que la administración aduanera no valoró correctamente la prueba para declarar probado el supuesto caso de contrabando en conformidad a los documentos de respaldo y la resolución sancionatoria, al margen de la sana crítica por parte de los funcionarios de ANB. Que el vehículo cumpla con las con todos los requisitos exigidos por la L. N° 133 de 8 de junio del 2011, no está dentro de las exclusiones estipuladas en su art. 6, vulnerando el debido proceso y la jerarquía normativa de la ley, al realizar una valoración subjetiva, fuera de la sana crítica, contradiciendo los principios de la buena fe y transparencia del art. 2 de la L.G.A. (LGA).

Refiere, que se violaron sus derechos fundamentales al debido proceso y seguridad jurídica, al no hacerle conocer cuáles fueron los motivos que llevaron a la decisión, que la AGIT no habría analizado los argumentos del recurso jerárquico, quien tenía el deber de fundamentar en derecho como en los hechos, al respecto cita las SS.CC. N° 0752/2002-R de 25 de junio; 1369/2001-R de 19 de diciembre; 577/2004 de 15 de abril; que establecieron respecto al debido proceso y el deber de motivación en las resoluciones.

Que la Resolución N° AGIT-RJ N° 1030/2015, habría transgredido flagrantemente los fallos citados, previsto en el art. 4 de la L. N° 1836, los arts. 28-b)-e), 30-a) de la LPA, por lo que correspondería declararlo nulo de conformidad a lo previsto en el art. 35-I-e) del cuerpo legal citado.

Señala, que los arts. 7-a)-h), 16 de la C.P.E.; el art. 4-C de la LPA regulan el principio de legalidad y sometimiento a la ley, que fue refrendado por la S.C. N° 1464/2004-R de 13 de septiembre.

Indica, que el art. 99-II de la L. N° 2492, Cód. Trib. Boliviano (CTB) referente al contenido mínimo de la resolución determinativa, refrendado por el art. 19 del mismo cuerpo legal no fueron cumplidos por la ANB.

Indica, que debió aplicarse el principio de "indubio pro reo", que en caso de duda favorece al importador, agregando que la aduana debió verificar toda la documentación detallando la relación de los hechos de forma clara y precisa respecto de la ilegalidad o no del vehículo de turismo, causando denegación de justicia e indefensión al no emitir su resolución en fundamentos de hecho y de derecho, sin valorar los agravios, por lo que se atentaría contra el debido proceso y el derecho a la defensa que debió de considerarse en la resolución sancionatoria y en el acta de intervención, la resolución del recurso de alzada que harían referencia a la supuesta comisión del delito de contrabando adecuando su conducta al art. 181-f).

I.3. Petitorio.

Concluyó, el memorial solicitando se declare probada la demanda, y se determine la nulidad de obrados por los vicios de la R.A N° AGIT-RJ N° 1730/2015 por parte de la autoridad de impugnación tributaria y/o alternativamente se determine dejar sin efecto la misma hasta el vicio más antiguo con la emisión de una nueva acta de intervención emitida por la aduana nacional de Bolivia que consigne los tres vehículos respectivamente.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 24, y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en su calidad de Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en virtud a la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013, quien contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 81 a 85 de obrados, expresando lo siguiente:

Manifiesta, que ha momento de emitir la resolución jerárquica, se observó el principio del debido proceso desarrollado en las SS.CC. Nos. 1564/2011-R de 11 de octubre; 0902/2010-R de 10 de agosto y 0999/2003-R de 16 de julio, todos referentes al debido proceso. Indica que los argumentos de la parte, no son evidentes.

Que el demandante en su recurso de alzada denunció un error que constituiría un vicio de nulidad que fue advertido por las dos instancias de la AIT, en contrariedad a su demanda actual, por lo mismo en procura de precautelar el debido proceso y el principio de congruencia, debe de existir correspondencia entre las pretensiones alegadas por el recurrente y el recurso de alzada o el jerárquico y lo dispuesto en los citados recursos en correspondencia a los arts. 198-I y 211-I del CTB, que regulan las formas que debe de observar las resoluciones, aspecto refrendado por la Sentencia de Sala Plena N° 273A de 15 de noviembre de 2012.

Que el recurso jerárquico se pronunció sobre todos y cada uno de los puntos y motivos observados por las partes y los puntos de controversia fueron relativos la ARIT Cochabamba.

Que el demandante omitió señalar que el 4 de julio de 2014 se emitió el acta de allanamiento, requisita y secuestro de mercancía, concluida la requisita fueron encontrados tres vehículos los que fueron secuestrados preventivamente y trasladados en custodia a recinto aduanero del concesionario ALBO a objeto que se aplique la medida correspondiente de conformidad al art. 192 del CTB, siendo elaborada en la misma fecha el acta de Comiso N° 001452, correspondiente al operativo ALLANE-CBBA-14/2014, por el comiso preventivo del vehículo referido con placa chilena de procedencia extranjera y demás características a determinarse en aforo físico, en el que no se presentó documentación que acredite su legal internación al país, pues verificado el sistema SIVETUR, la referida placa se encontraba fuera de plazo.

Expresa, que el demandante no presentó ante la administración aduanera documentación alguna que demuestre que el vehículo cuente con documentación que acredite su legal importación a territorio nacional, al respecto el art. 76 de CTB, establece sobre la carga de la prueba, que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, por lo que no se vulneró su derecho al debido proceso y a la defensa, por cuanto las actuaciones de la administración tributaria se ajustarían a lo previsto en el art. 44-I de LPA.

Que el sujeto pasivo no presentó prueba alguna respecto a las otras resoluciones sancionatorias que citó en instancia recursiva que las mismas hubieren sido objeto de impugnación y que tengan idéntico interés y objeto, para que se proceda a la consideración y evaluación respecto a una posible acumulación de procedimientos de conformidad al art. 44 de la LPA.

Señala, que el recurso jerárquico contiene la fundamentación y motivación sobre los puntos cuestionados en el marco del principio de congruencia que hace la garantía del debido proceso, sin que se haya lesionado el art. 115 de la C.P.E.

Que el demandado fue notificado con todas las actuaciones procesales quien tuvo la potestad de interponer los recursos necesarios, presentar pruebas de descargo, dictándose resoluciones conforme procedimiento por las instancias de AIT.

Que el cuestionamiento realizado por el demandante no tendría fundamentación al no haber explicado de qué forma la AGIT, quebranto el debido proceso y el principio de sometimiento pleno a la ley, con una carencia de técnica jurídica, que no puede suplirse la carga argumentativa del demandante.

Cita, la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre de Sala Plena del Tribunal Supremo, referente al deber del actor de establecer y demostrar con argumentos sólidos la errada interpretación de los hechos o de la normativa en que incurrió la autoridad administrativa.

Apoya sus argumentos en las SS.CC. N° 1262/2004-R; 1786/2004-R de 10 de agosto, que refieren que el error o defecto del procedimiento solo es calificado como lesivo del derecho al debido proceso cuando tenga relevancia constitucional y causen indefensión material y mediante el mismo se cambie el resultado de la decisión. Por lo que la demanda carecería de sustento jurídico tributario al no existir agravio ni lesión con la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó, solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta, manteniendo firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1730/2015 de 5 de octubre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso, como la resolución del recurso jerárquico impugnado, se establece los siguientes hechos:

Que la Aduana Nacional emitió el acta de intervención contravencional COARCBA-C-0078/2015 de 04/07/2014 en cumplimiento del auto administrativo AN-CBCCI-AA-032/2015 con relación al operativo ALLANE-CBA14/2014, ejecutando el mandamiento de allanamiento en el domicilio del ahora demandante, en cuyo interior encontraron entre otros dos, un vehículo tipo automóvil, marca Mitsubishi de color blanco con placa FF-KL-93 (placa chilena) con número de chasis CN9A-0003056 de procedencia extranjera, que no se presentó documentación respaldatoria y en tal virtud presumiendo el ilícito de contrabando procedieron al comiso preventivo del motorizado observando que del verificado en el sistema SIVETUR, se encontró fuera de plazo, siendo notificado en secretaría.

Que la administración aduanera emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBCCI 0199/2015, de 17 de marzo, declarando probado el contrabando contravencional, atribuido al demandante, respecto al vehículo comisado según el Acta de Intervención Contravencional N° COARCBA-C-0078/2015 de 04/07/2014, disponiendo el comiso definitivo del vehículo a fin de que a través de la Supervisora de Procesamiento por Contrabando Contravencional se proceda a su disposición conforme a normativa aduanera, acto que fue notificado en secretaría en 1 de abril del 2015.

Que Richard Guzmán Almanza, presentó recurso de alzada, por resolución ARIT-CBA/RA 0627/2015 de 13 de julio, se resolvió confirmar la resolución sancionatoria emitida por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional.

Contra la resolución del recurso de alzada, el sujeto pasivo, interpuso el recurso jerárquico, por resolución de Recurso Jerárquico AGIT-JT 1730/2015 de 5 de octubre, resolvió, confirmar la resolución ARIT-CBA/RA 0627/2015 de 13 de julio, manteniendo firme y subsistente la resolución sancionatoria que dispuso el comiso definitivo del vehículo tipo automóvil, marca Mitsubishi, color blanco, con placa de control FF-KL-93 placa chilena con número de Chasis N° CN9A-0003056 descrito en el acta de intervención contravencional.

Contra esa determinación, el sujeto pasivo, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 14 a 12 de obrados.

IV. Competencia del tribunal para conocimiento y resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del C.P.C. de 1975, establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere recurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el art. 2-2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente que el vehículo tipo automóvil, marca Mitsubishi, color blanco, con placa N° FF-KL-93 (placa chilena) con número de chasis CN9A-0003056, de procedencia extranjera, cuenta con documentación legal válida que acredite su legal internación al Estado boliviano.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo y de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada y los antecedentes administrativos venidos a este Tribunal, se establecen los siguientes extremos:

VI.1.- En cuanto al motivo de controversia, es preciso determinar si el vehículo mencionado de procedencia extranjera, cuenta con documentación legal válida que acredite su legal internación al Estado Boliviano.

Corresponde precisar que el Estado otorga a la Administración Pública la potestad de imponer sanciones a los ciudadanos que transgredan los deberes jurídicos que las normas imponen, al ser de orden público y coercitivo. Toda persona que tiene el derecho de propiedad de un vehículo, debe solicitar la autorización de ingreso o salida del motorizado hacia o desde territorio nacional, esto en razón a que sea considerado vehículo turístico con sus prerrogativas correspondientes, siempre que sea de uso particular al ingresar o salir del territorio nacional con fines turísticos, dentro un periodo determinado de tiempo.

Al respecto la Decisión 50 de la Comunidad Andina, Octavo Periodo de Sesiones Ordinarias de la Comisión 13 al 18 de marzo de 1972; así como la Decisión 69 de la Comunidad Andina de 17 de noviembre de 1972, Reglamento del Régimen de Internación Temporal de Vehículos de Uso Privado, establecen el marco internacional que otorga las directrices generales para el tratamiento de la materia. De forma específica regula la L. N° 3453 de 27 de julio de 2006 que ratifica el Convenio entre la República de Bolivia y la República de Chile sobre Controles Integrados, suscrito en la ciudad de Santiago de Chile el 16 de febrero de 2004.

En el ámbito interno el CTB en su art. 181 establece: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: (...)b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales (...), (...)f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida. g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita". (El subrayado es nuestro). De lo anterior se colige que el introducir o la tenencia de mercancías sin el cumplimiento del régimen aduanero al país, implica contrabando. Que el vehículo extranjero de procedencia chilena, al tener la documentación legal fuera de plazo, en razón a ello no puede ser considerado turístico; el propietario que se encontraba en posesión a momento del allanamiento, infringió los requisitos esenciales exigidos por normas, toda vez que la mercancía estuvo prohibida su importación, así mismo, al no haberse sometido a un régimen aduanero que permita su estadía dentro los cánones legales.

De su parte el art. 160-4 del CTB establece que son contravenciones tributarias: "(...)4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181"; de igual forma el art. 161 del mismo cuerpo legal establece: "(Clases de Sanciones). Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con: (...)5) Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado" (El subrayado es nuestro). Entonces, ante el incumplimiento de los requisitos pre establecidos para ser considerado vehículo turístico, el ahora demandante al haber contravenido las normas, su conducta es sancionada con el comiso, al ser ilegal la estadía del motorizado en el territorio boliviano, al estar el plazo vencido.

Ahora bien, el Reglamento a la L.G.A. (RLGA) en su art. 22 dispone que: "La potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que la Ley otorga a la Aduana Nacional para el control del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías del territorio aduanero nacional hacia y desde otros países(...), (...)La potestad aduanera comprende la facultad normativa en materia de su competencia; técnica-operativa en el control, fiscalización y facilitación de las operaciones aduaneras; y jurisdiccional, en materia de contravenciones y demás recursos aduaneros."

El art. 24 del mismo cuerpo legal estipula que: "La Aduana Nacional, tiene como objeto principal controlar, recaudar, fiscalizar y facilitar, el tráfico internacional de mercancías, con el fin de recaudar correcta y oportunamente los tributos aduaneros que las graven(...), (...)previniendo y reprimiendo los ilícitos aduaneros en observancia a la normatividad vigente sobre la materia(...)". Normativa del que emerge la potestad de la aduana para realizar el control y fiscalización de las contravenciones e imponer la represión a los ilícitos contravencionales como ente rector.

Que el art. 133 de la LGA señala- "Los destinos aduaneros especiales o de excepción son los siguientes: (...) n) Vehículos de turismo.- El ingreso, permanencia y salida de vehículos para turismo, se rigen por disposiciones del Convenio Internacional del Carnet de Paso por Aduanas y lo que señale el Reglamento." Aspecto que determina los requisitos y cánones legales internos e internacionales que deben de cumplir de forma obligatoria al ingreso y durante la permanencia los vehículos para que sean considerados turísticos dentro el marco legal.

El art. 231 del R.L.G.A. (RLGA) instituye- "(El ingreso, permanencia y salida de vehículos de uso privado para turismo procederá con la presentación de la Libreta Andina de paso por Aduana, de la Libreta Internacional de Paso por Aduana o formulario aprobado por la Aduana Nacional, en las condiciones y plazos establecidos en dichos documentos. La Aduana Nacional establecerá el trámite simplificado para autorizar el ingreso o salida temporal de vehículos de particulares que realicen viajes de turismo a o desde países limítrofes(...), (...)El plazo máximo de permanencia para los vehículos de turismo, será de seis (6) meses, prorrogables por la autoridad aduanera hasta por otro plazo igual, condicionado al tiempo de permanencia en el territorio aduanero nacional otorgado en la visa al turista(...), (...)Si una vez vencido el término de permanencia autorizado no se ha producido su salida del territorio aduanero nacional, procederá su comiso." (El subrayado es nuestro)

De forma específica la Resolución de Directorio N° RD 01-023-05 de 20/07/2005, concordante con la Resolución de Directorio N° RD 01-007-15 de 09/04/2015, aprueba el "Procedimiento para el ingreso y salida de vehículos de uso privado para turismo" que determina el marco legal reglamentario para su tramitación, aplicable la primera por su vigencia en el tiempo.

En ese contexto, el ahora demandante debió de haber presentado la documentación pertinente para ser considerado vehículo turístico, entre ellos la Libreta Andina de paso por Aduana, la Libreta Internacional de Paso por Aduana o formulario aprobado por la Aduana Nacional, donde se especifique las condiciones y plazos establecidos en dichos documentos, en el momento del allanamiento para demostrar que el vehículo se encontraba en plazo o solicitar su respectiva ampliación, sin embargo; al no hacerlo, y por las corroboraciones periféricas del acta de comiso cursante a fs. 56 del anexo 1, en sus observaciones refiere que verificado el sistema SIVETUR, la PLACA FF-KL-93, se encuentra fuera de plazo, aspecto que fue refrendado por la Resolución Sancionatoria cursante de fs. 73 a 74 del anexo antes referido, que en su considerando tercero refiere que realizada la verificación del sistema SIVETUR, por el N° de placa FF-KL-93 se tiene que se encuentra fuera de plazo. Por otro lado realizada la verificación del Chasis N° CN9A-0003056 en los sistemas FRV, SIRA y UNIVERSO de la Aduana Nacional, cuyos reportes indicaron que no existen datos consultados y no existe póliza en el SIRA para su número de chasis.

De lo que se infiere de forma categórica que el vehículo se encuentra fuera de plazo, de forma ilegal en el territorio boliviano, sin que resulte evidente lo aseverado por el demandante.

VI.1.1. Respecto de la vulneración del art. 44 de la LPA, en las etapas, plazos, y comunicaciones procesales, en el que se afectaría el debido proceso, el derecho a la defensa del sujeto pasivo, previstos en el art. 115 de la C.P.E. y el art. 4-c) LPA.

En referencia a la acumulación el art. 44 de la LPA establece: "I. El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer de oficio o a instancia de parte su acumulación a otro u otros procedimientos cuando éstos tengan idéntico interés y objeto". Al respecto el legislador instituyó, que la acumulación no es un imperativo categórico, al contrario; resulta discrecional, optativo, la decisión de disponer o no de oficio la acumulación, depende de la variable que emerge del fuero interno de la autoridad, quien de forma a priori, analiza su pertinencia y/o conveniencia, para optar o no por la misma.

Que dentro el operativo de allanamiento se encontró como mercancías tres vehículos, si bien es cierto, que los tres tienen un idéntico interés para el sujeto pasivo, empero; no es menos cierto, que el objeto o tratamiento para con cada uno de ellos resulte el mismo, al tratarse de un vehículo extranjero objeto de la problemática, en cuyo caso el tercero responsable pretende ampararse como turístico, la normativa por el objeto es disímil en relación a los otros dos vehículos restantes.

Este argumento es refrendado por el contenido del art. 161 del CTB, que en lo sustancial refiere que cada conducta contraventora debe ser sancionada de manera independiente según corresponda, el caso en análisis, al tratarse el objeto de un vehículo extranjero donde corresponde analizar el plazo, para determinar si es legal o ilegal la estadía en territorio boliviano de la que depende la realización del comiso definitivo en favor del Estado, o su devolución, en consecuencia, siendo el objeto diferente y disímil en relación a los otros vehículos carece del nexo causal en relación al objeto para determinar la acumulación.

Si bien, la autoridad optó por no tramitar la acumulación, en obediencia a su facultad potestativa inserta en la ley, cuya gravitación recayó en su fuero interno, este aspecto no implica vulneración al debido proceso, tampoco restringe el derecho a la defensa, establecido en el art. 115 de la C.P.E.

En referencia a que el Acta de Intervención Contravencional, fue emitido fuera del plazo establecido en la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2002 y la Resolución de Directorio N° 01-005-13 de 28 de febrero de 2013, de la revisión de obrados se tiene que el acta de comiso fue faccionada el 4 de julio del 2014 como se evidencia a fs. 55 del anexo 1; por otro lado a fs. 62 del mismo anexo referido, cursa el acta de intervención contravencional de 4 de julio del 2014, siendo faccionadas ambas el mismo día, de lo que se infiere que el reclamo del demandante respecto en la demora en la emisión del acta de intervención no resulta evidente.

VI.1.2. Respecto de la existencia o inexistencia de normativa base para el comiso del vehículo y la emisión de la Resolución Sancionatoria, y la supuesta inobservancia por la ARIT y la AGIT, que abría constituido en vulneración de normas adjetivas, sustantivas.

Que el procedimiento aduanero ante el incumplimiento de ingreso y salida de vehículos extranjeros de uso privado para turismo fue configurado por el Estado Boliviano con el fin de regular el ingreso de vehículos provenientes de otros países en calidad de turistas, a través de la ANB, quien emitió y aprobó la Resolución de Directorio RD 01-023-05, mediante la cual estableció el procedimiento para el ingreso y salida de vehículos de uso privado para turismo a territorio nacional.

En ese sentido el parág. I de la referida Resolución de Directorio, establece que el objetivo principal es el de establecer las acciones necesarias para el ingreso y salida de vehículos de uso privado para turismo hacia y desde territorio nacional. El parág. V-2 establece el procedimiento para el Ingreso y Salida de Vehículos Extranjeros estableciendo lo siguiente: "a) Las autorizaciones de ingreso y salida de vehículos turísticos podrán ser tramitadas ante administradores de aduana de fronteras y aeropuertos. Excepcionalmente las administraciones de aduana interiores podrán autorizar las ampliaciones de plazo de permanencia".

La normativa tributaria respectiva emitida sobre el particular es clara en señalar que cuando los vehículos turísticos sean encontrados en territorio nacional con plazo vencido, serán decomisados y sometidos a proceso conforme al art. 181-g) del CTB, norma que en su texto íntegro prevé que comete contrabando: "...el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: (...) g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

Aspecto que se encuentra refrendado por la LGA en su art. 133-n); los arts. 22, 24 y 231 del Reglamento de la L.G.A. (RLGA), normativa que regula el ingreso, permanencia y salida de vehículos de uso privado para turismo, si vencido el término de permanencia autorizado no se hubiere producido su salida del territorio aduanero nacional, procederá su comiso, aspecto refrendado por la S.C.P. N° 1837/2013 de 25 de octubre.

En consecuencia la conducta del demandante, se circunscribió dentro de la normativa señalada donde se infiere que el vehículo de procedencia chilena en calidad de turístico se encontró fuera del plazo de permanencia en territorio boliviano autorizado por la Aduana Nacional, por lo mismo procede su comiso, normativa dentro del cual se instrumentó la Resolución Sancionatoria, la misma que fue objeto de control administrativo, legal en las dos instancias de la AIT, al haber confirmado la resolución sancionatoria, no se evidencia vulneración de norma legal alguna, por lo que no resulta evidente lo aducido por el demandante.

VI.1.3. Respecto de la vulneración de los arts. 6 y 8 del CTB, por la contradicción en la aplicación de la ley; si la resolución sancionatoria se encuentra al margen de la normativa aduanera, con ausencia de motivación y fundamentación.

Del análisis de la resolución sancionatoria se tiene que la misma fue instrumentada, en aplicación estricta del art. 133-n) de la LGA; los arts. 22, 24 y 231 del RLGA y la RD 01-023-05, de lo que se tiene, que no existe aplicación indebida de la ley, al contrario se encuentra debidamente fundamentada y motivada realizando un paso racional de la premisa normativa a la fáctica, que sostiene el decisum, conforme prevén los arts. 27, 28 y 30 de la LPA, por lo que no existe duda sobre la aplicación de la ley.

VI.1.4. Respecto si las resoluciones de alzada y jerárquica cumplen con lo determinado en los arts. 28, 29 y 30 de la LPA.

De la revisión de las resoluciones de la ARIT y AGIT, se observa que fueron pronunciadas y motivadas fundadamente en relación a cada uno de los puntos que fueron sujetos a cuestionamiento, en las instancias de alzada, como la jerárquica, cumpliendo en consecuencia,

igualmente, con el principio de congruencia, todos elementos de la garantía del debido proceso, emitiendo una decisión en la que se identificaron los hechos y los aspectos refutados del fallo de alzada, realizando además una fundamentación legal pertinente, citando las normas que sustentaron la parte dispositiva de la resolución, explicando por qué el ahora demandante incurrió en la contravención aduanera de contrabando, y por qué no se tomaron en cuenta los justificativos que indicó para desvirtuar la comisión de dicha conducta. Cimentando su determinación principalmente, en que la documentación presentada como prueba de descargo, no demostraba el por qué no se solicitó una nueva ampliación de plazo a efectos de tener el vehículo en territorio nacional de manera legal, al cual se encontraba obligado por la amplia normativa tributaria descrita sobre el particular, el administrado se aproxime a la Aduana más cercana a fin de que presente justamente dicha prueba, solicite una nueva ampliación de plazo de permanencia de su motorizado en el territorio nacional, empero se limitó simplemente a sostener que es vehículo extranjero que no resultaría contravención, sin tomar en cuenta el cumplimiento de formalidades que tienen carácter imperativo y coercitivo.

Del análisis y valoración de las pruebas efectuadas, en esencia se observa que la controversia gravita sobre el elemento material probatorio, en la especie resulta sobre pruebas documentales que demuestren la legalidad o ilegalidad de la estadía del vehículo extranjero en territorio boliviano. Sin embargo; de la revisión de los elementos probatorios arrimados al expediente y los anexos se evidencia que el demandante, no adjuntó documentales que desvirtúen fehacientemente la calidad de vehículo turístico dentro de los cánones legales exigidos en la normativa interna e internacional, al contrario; se evidenció que la tenencia del vehículo se encontraba fuera de plazo, por lo mismo resulta contrabando al tenor de lo dispuesto en el art. 181-g) del CTB, al no sustentarse la permanencia legal, corresponde el comiso.

Ahora bien, en ese contexto el demandante se hallaba compelido a cumplir la normativa interna, al encontrarse en territorio boliviano; por lo que no resulta evidente que la autoridad demandada hubiera omitido de manera arbitraria la consideración de la prueba de descargo ofrecida, al contrario actuó dentro de los marcos legales de razonabilidad y equidad, basando su decisión precisamente en la constancia fehaciente que el demandante propietario del vehículo al ingreso de su motorizado a territorio boliviano tenía conocimiento que de permanecer el mismo por un tiempo mayor al permitido incurriría en la comisión del ilícito de contrabando, y, que ante cualquier eventualidad, debía solicitar ampliación de plazo de permanencia, lo que no aconteció en el caso, en el que el vehículo fue encontrado en el allanamiento y posteriormente comisado, al evidenciar los funcionarios del COA, verificaron el número de placa FF-KL-93 en el sistema SIVETUR el mismo se encontraba fuera de plazo, y realizada la verificación del chasis N° CN9A-0003050 en los sistemas FRV, SIRA y UNIVERSO de la Aduana Nacional cuya consulta reportó que no existe dato consultado, tampoco existe póliza SIRA para el número de chasis. De lo que se infiere que no es evidente la acusación del ahora demandante.

VII. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica expuesta y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que efectuada la verificación del sistema SIVETUR, por el N° de placa FF-KL-93, se tiene que se encuentra fuera de plazo. Por otro lado realizada la verificación del Chasis N° CN9A-0003056 en los sistemas FRV, SIRA y UNIVERSO de la Aduana Nacional, cuyos reportes indicaron que no existen datos consultados y no existe póliza en el SIRA para su número de chasis. De lo que se concluye que el vehículo se encuentra fuera de plazo, de forma ilegal en el territorio boliviano.

Si bien es cierto, que dentro el operativo de allanamiento se encontró como mercancías, tres vehículos, mismos que tienen un idéntico interés para el sujeto pasivo, no es menos cierto, que el objeto a tratar de cada mercancía sea el mismo, al tratarse el caso en particular de un vehículo extranjero, por lo mismo, el objeto del proceso resulta diferente y disímil entre sí, del que se concluye, que carecen del nexo causal en relación al objeto, en consecuencia no cumple los requisitos de procedibilidad para determinar la acumulación, ello no implica la vulneración al debido proceso y defensa.

Que la Resolución de Directorio RD 01-023-05; la LGA en su art. 133-n); los arts. 22, 24 y 231 de la RLGA; el art. 181-g) del CTB, regulan el cumplimiento de los requisitos, el tiempo y la sanción, en su caso para vehículos turísticos cuya permanencia en territorio nacional se extienda más allá del tiempo autorizado. Ante el incumplimiento procede su comiso, normativa dentro del cual se instrumentó el acta de intervención y la Resolución Sancionatoria, las mismas que fueron objeto de control administrativo, legal en las dos instancias de la AIT de forma correcta, de lo que se tiene que no existe aplicación indebida de la ley, o errónea valoración de la prueba, al contrario se encuentra debidamente fundamentada y motivada realizando un paso racional de la premisa normativa a la fáctica, que sostiene de forma racional, lógica el decusum, conforme prevén los arts. 27, 28 y 30 de la LPA, por lo que no existe duda sobre la aplicación de la ley.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 15 interpuesta por Richard Guzmán Almanza.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



96

**Telefonía Celular de Bolivia Sociedad Anónima
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 54 a 59 y vta., impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 021 de 20 de mayo de 2015 (fs. 40 a 52), el memorial de contestación de fs. 95 a 100 y vta., la réplica de fs. 123 a 125, sin memorial de dúplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Juan Pablo Sánchez Orsini, en su calidad de representante legal de la empresa Telefónica Celular de Bolivia SA (TELECEL SA), en virtud al Testimonio N° 80/2013 de 3 de junio, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 07 del Distrito Judicial de Santa Cruz, a cargo de Rafael Parada Marty (fs. 32 a 38 y vta.), se apersonó por memorial de fs. 54 a 59 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778 y siguientes y el Libro Cuarto, Título VII, Capítulo VI del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 021 de 20 de mayo de 2015.

1.- Manifestó que con el Auto de Apertura de Proceso Administrativo N° 09-00117-14 de 22 de octubre de 2014, la autoridad del juego expuso que TELECEL SA habría incurrido en infracción grave en razón a la supuesta modificación de las condiciones esenciales de juegos de lotería y de azar, 1) Al haber realizado el primer evento del sorteo y entrega de premios el 21 de septiembre de 2012, siendo que ese evento estaba programado para el 20 de septiembre de 2012; 2) Mediante Cite: REG/2311/2012 de 20 de septiembre, solicitó modificación del periodo de duración hasta el 21 de septiembre de 2012, con el argumento que el Stand de TELECEL SA no había sido concluido para el 20 de septiembre de 2012, siendo esta solicitud denegada mediante Proveído N° 12-00916-12 de 1 de octubre de 2012; 3) Que TELECEL SA, incumplió la fecha del primer evento, conforme al proyecto de desarrollo de la promoción empresarial y la R.A.A. N° 05-00147-12, modificando la promoción y vulnerando el art. 28, parág. I, núm. 3, inc. g) de la L. N° 060.

2.- Que mediante nota Cite: REG/4783/2014 de 10 de noviembre, TELECEL SA respondió a la apertura del proceso administrativo adjuntado dos comunicados de prensa, que hacían referencia a que el 20 de septiembre de 2012, por razones de fuerza mayor, imprevisibles, inevitables y ajenas a TELECEL SA, se trasladó el sorteo al 21 de septiembre de 2012, modificación que fue comunicada a la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, así como también, invocó la aplicación del art. 2 de la L. N° 060, concluyendo que no se tenía registro de la notificación con el Proveído N° 12-00916-12, por lo que solicitó que se archiven obrados.

3.- Que la Autoridad del Juego emitió la Resolución R.S. N° 10-00132-14, estableciendo la comisión de la infracción grave de parte de TELECEL SA, por haber modificado las condiciones esenciales, vulnerando el art. 28, parágrafo I, numeral 3, inciso g) de la L. N° 060, conminando a TELECEL SA al pago de 10.000 UFV.

4.- Que TELECEL SA, formuló recurso de revocatoria en contra de la Resolución R.S. N° 10-00132-14, dando lugar a que la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego a través de la Resolución RARR N° 08-00011-15, rechace el recurso interpuesto y confirme el acto recurrido, provocando que TELECEL SA, interponga recurso jerárquico en contra de esta última resolución, mismo que fue resuelto por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que emitió la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 021, confirmando el acto recurrido.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, no consideró ni valoró adecuadamente las expresiones y pruebas de descargo de TELECEL SA, las cuales demostraban las causales de fuerza mayor que rodearon el desarrollo y realización de la promoción empresarial "TIGO PRESS EN EXPOCRUZ 2012", siendo acontecimientos imprevisibles e inevitables de la naturaleza, que fueron reportados y probados por TELECEL en la Nota N° Cite: REG/4783/2014 de 10 de noviembre, en la que se adjuntaron las pruebas que demostraron que el 19 de septiembre de 2012, se presentó una intensa lluvia en Santa Cruz ocasionando dos personas fallecidas, servicio de transporte suspendido, alteración en las fuentes laborales y actividades escolares, y si bien las publicaciones de prensa adjuntas no son legalizadas y no precisan de forma explícita la afectación particular de la "FERIA EXPOCRUZ 2012", los acontecimientos referidos son hechos públicos y evidentes que acreditan razones de fuerza mayor por las cuales TELECEL estaba impedida para desarrollar la promoción empresarial "TIGO PRESS EN EXPOCRUZ 2012".

Manifestó que carece de razonabilidad, indicar que por el hecho de no haber demostrado afectación generalizada a la Feria EXPOCRUZ, no son admisibles los descargos de TELECEL, puesto que las pruebas demuestran que las lluvias ocasionaron ausencia de personal que se encontraba preparando la infraestructura del Stand de TELECEL en el campo ferial, lo que provocó que dicho Stand no se encuentre listo para el 20 de septiembre, obligando a trasladar el sorteo para el 21 de septiembre, lo que fue comunicado oportunamente a la autoridad del juego mediante nota REG/2311/2012, sin embargo la autoridad jerárquica no buscó la verdad material de los hechos, tampoco investigó de forma efectiva la situación de imposibilidad y fuerza mayor que enfrentó TELECEL, limitándose a replicar argumentos de la Autoridad del Juego.

Refirió que el razonamiento de la resolución impugnada, carece de toda coherencia y equidad, al sugerir que la única prueba válida y admisible, hubiera sido la que demuestre la paralización total o parcial de actividades en la Feria EXPOCRUZ, omitiendo considerar las causas de fuerza mayor y quehaceres de la población, entre los que se encontraban los preparativos de TELECEL, por lo que corresponde constatar las pruebas de descargo que obligaron a la modificación de las condiciones de la promoción empresarial. Continuó indicando que la autoridad demandada incurrió en causal de nulidad prevista en el art. 35.I de la L. N° 2341, en razón a la ilicitud de su objeto.

Expresó que respecto a la modificación de la promoción empresarial, oportunamente solicitada por TELECEL, de acuerdo a las reglas de aplicación comprendidas en el art. 2 de la L. N° 2341, la Administración Pública ajustará todas sus actuaciones a las disposiciones de la citada norma, por lo que el art. 33 de la misma, prevé que la Administración Pública notificará a los interesados todas las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, en el plazo, forma y condiciones señaladas en los numerales III, IV, V y VI del mismo artículo, debiendo ser la notificación practicada en el lugar que se habría señalado como domicilio a este efecto, dentro la jurisdicción municipal de la sede de funciones de la entidad pública, aspecto que la resolución impugnada no consideró al emitir el proveído N° 12-00916-12 con el cual rechazó la solicitada modificación de la promoción, siendo este notificado en secretaría de la Autoridad del Juego Regional de Santa Cruz, debiendo haber sido notificado dicho proveído en el domicilio registrado que señaló TELECEL en la ciudad de Santa Cruz.

Indicó que no resulta aplicable el art. 17 de la L. N° 2341, y que la resolución impugnada no reparó en verificar que dadas las condiciones de fuerza mayor que se presentaron en la realización de la promoción, la modificación de la fecha fue oportunamente informada y solicitada a la Autoridad del Juego el 20 de septiembre de 2014, a hrs. 17:15, mediante nota REG/2311/2012, enviada con carácter previo a recibir la notificación de la Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12 de 18 de septiembre de 2012, por lo que a tiempo de darse respuesta a la Apertura del Proceso Administrativo, se informó que no se tenía registro de la notificación del Proveído N° 12-00916-12 de 1 de octubre de 2012, siendo un acto de comunicación ilegal.

Agregó, que la pregunta es por qué la Autoridad del Juego no hizo conocer a TELECEL el Proveído N° 12-00916-12, como lo hizo efectivamente con la Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12, tomando en cuenta que de acuerdo al art. 33, num. III de la L. N° 2341, la Autoridad del Juego conocía el domicilio de TELECEL en la ciudad de Santa Cruz, así como también que la solicitud de modificación fue oportuna y legal, debiendo considerarse que el sorteo se realizó el 21 de septiembre de 2012 y no así el 20 de septiembre de 2012, puesto que el rechazo no fue de conocimiento de TELECEL, causándole indefensión.

Finalmente señaló que de acuerdo al art. 2 de la L. N° 060, la promoción empresarial objeto de observación, se encuentra excluida de la aplicación de la citada ley, siendo inaplicable la sanción dispuesta, habiendo incurrido la Autoridad del Juego en la causal de nulidad prevista en el art. 35-I, inc. b) de la L. N° 2341.

I.2.2.- Petitorio: Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, dejando sin efecto la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 021 de 20 de mayo de 2015, así como las Resoluciones RARR N° 08-00011-15 y R.S. N° 10-00132-14, disponiendo la inexistencia de infracción y el archivo de obrados.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento del Ministerio demandado, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 95 a 100 y vta., se tuvo apersonado a Luis Alberto Arce Catacora en representación del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en virtud al Decreto Presidencial N° 2249 de 23 de enero de 2015 (fs. 92 a 94) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la empresa demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas luego de realizar un relato de los antecedentes acontecidos en sede administrativa, negó la demanda en todas sus partes, indicando los siguientes argumentos:

II.1.- Que la empresa demandante sostiene que las intensas lluvias del 19 de septiembre de 2012, provocaron la ausencia de personal que preparaba la infraestructura del Stand de TELECEL en la feria Expocruz, por lo que no pudo ser concluido para el 20 de septiembre de 2012, siendo las lluvias un hecho de fuerza mayor inevitable, imprevisible y ajena a la empresa que obligó a trasladar el evento para el 21 de septiembre de 2012, hecho ante el cual TELECEL, para demostrar el caso de fuerza mayor presentó como descargos dos simples fotocopias de recortes de periódicos, tratando de sorprender a la administración pública, debiendo haber presentado un ejemplar del periódico original o legalizada para probar su hipótesis.

Señaló que la lluvia ocurrida el 19 de septiembre de 2012, a partir de las 4:00 a.m. hasta las primeras horas del día, no configura un hecho impedido de la actividad laboral que se desarrolló ese día, ya que solo se suspendió algunas actividades escolares, de transporte público y se dio tolerancia en el horario de ingreso a las fuentes laborales, no existiendo por parte de TELECEL prueba que demuestre que el día 19 de septiembre de 2012, hubiera empleado su mayor esfuerzo para concluir el armado del Stand en la feria de Expocruz, por lo que la mencionada lluvia no constituye un caso de fuerza mayor imprevisible, habiéndose en la resolución impugnada realizado el análisis de los argumentos de defensa de TELECEL, así como la valoración de los descargos presentados consistentes en simples fotocopias de recorte de periódico, por lo que se confirmó la Resolución Administrativa recurrida en aplicación al principio de verdad material.

Refirió que sobre la solicitud de modificación de fecha de la promoción empresarial, y sobre la falta de notificación con el proveído de rechazo a dicha solicitud en el domicilio de TELECEL, se tiene que el art. 22 del Reglamento aprobado por el D.S. N° 0781, dispone que la Autoridad del Juego dentro el plazo de 5 días hábiles siguientes de recibida la solicitud con el cumplimiento pleno de los requisitos, autoriza o rechaza la solicitud; asimismo el art. 33-III de la L. N° 2341 establece que la notificación deberá ser realizada en el plazo de 5 días a partir de la fecha en la que el acto fue dictado, en el lugar señalado expresamente como domicilio dentro la jurisdicción municipal de la sede de funciones de la entidad pública, caso contrario se la practicará en la secretaría de la entidad.

Manifestó que TELECEL presentó su solicitud de autorización de la promoción empresarial el 13 de septiembre de 2012, y el plazo de 5 días vencía el 20 de septiembre de 2012, el mismo día que debió realizarse la promoción ofertada, habiendo la Autoridad del Juego autorizado la promoción empresarial mediante Resolución Administrativa de 18 de septiembre de 2012, que fue notificada el 20 de septiembre de 2012 a horas 17:55 a TELECEL, es decir dentro del margen de los 5 días de plazo, sin embargo la empresa demandante la misma fecha 20 de septiembre de 2012, a hrs. 17:15, presentó su solicitud de modificación del desarrollo de la promoción empresarial.

Continuó refiriendo que para emitir la resolución respecto a la solicitud, la Autoridad del Juego, de conformidad al art. 22 del Reglamento aprobado por el D.S. N° 0781, tenía el plazo de 5 días hábiles, por lo que no estaba obligada a pronunciarse en el mismo acto o en el mismo día, más aún si el 20 de septiembre de 2012, ya había notificado a TELECEL con la Resolución Administrativa que autorizaba el desarrollo de la promoción especial, desde el 20 hasta el 30 de septiembre de 2012, y que ante la dificultad o imposibilidad de ejecutar la actividad promocional a partir del día 20 de septiembre, TELECEL debió comunicar inmediatamente dicha situación a la Autoridad del Juego y solicitar la modificación, sin embargo no lo hizo, por cuanto debió cumplir la resolución de autorización.

Agregó que en cuanto a la notificación de la resolución de rechazo de la solicitud de modificación de la promoción empresarial, se tiene que TELECEL mediante nota Cite: REG/2237/2012 solicitó la autorización de la promoción empresarial, pero en dicha solicitud no señaló domicilio, por lo que de conformidad al art. 33.III de la L. N° 2341, el proveído N° 12-00916-12, el cual rechazó la solicitud de modificación de la promoción empresarial, debió notificarse y fue notificado en la Secretaría de la Autoridad del Juego Regional Santa Cruz, acto ante el cual TELECEL debió interponer el recurso de revocatoria al ser lesivo a sus intereses, por lo que al no hacerlo aceptó y consintió la resolución administrativa de autorización como el rechazo de la solicitud de modificación de la promoción especial.

Señaló que respecto a la exclusión de actividades establecida en el art. 2 de la L. N° 060, las promociones empresariales realizadas en ferias o actividades públicas eventuales, como la de TELECEL en la feria Expocruz, no se encuentran excluidas del ámbito de la mencionada Ley, por lo que si la empresa demandante consideraba que su actividad promocional no se encontraba regulada por dicha ley, no debió solicitar autorización a la Autoridad del Juego para el desarrollo de su actividad, estando excluidas del ámbito de la L. N° 060, los juegos o competiciones de pasatiempo o recreo emergentes de usos sociales de carácter tradicional, siempre que no sean objeto de lucro, por lo que la promoción empresarial no se encontraba dentro de la exclusión referida.

Finalmente indicó que la resolución impugnada atendió y se pronunció sobre cada uno de los argumentos expuestos por la empresa demandante, valorando las pruebas de cargo y descargo, advirtiéndose que TELECEL habiendo obtenido la resolución administrativa de autorización para el desarrollo de la promoción empresarial del 20 al 30 de septiembre de 2012, trasladó sin autorización de la Autoridad del Juego, el sorteo y entrega de premios para el día 21 de septiembre, con la excusa de que la lluvia de la madrugada del 19 de septiembre de 2012, impidió el armado del Stand de TELECEL, incurriendo en la infracción grave prevista en el art. 28-I-g) de la L. N° 060.

II.2.- Pettitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por TELECEL.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que TELECEL, presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 123 a 125, en el que se reiteró los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 126, evidenciándose que el ministerio demandado no presentó dúplica, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 131, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que la Autoridad del Juego de acuerdo a la Orden de Fiscalización OFPE-DRS.C. N°-0047/2014 (fs. 4 a 5 del anexo 1), fiscalizó la promoción empresarial autorizada a TELECEL mediante Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12 de 18 de septiembre de 2012, con el objeto de verificar el cumplimiento de la normativa vigente y el proyecto de desarrollo autorizado, dando lugar a que TELECEL presente sus descargos conforme se tiene del acta de recepción de documentación (fs. 9 anexo 1), y a la emisión del Informe CITE: AJ/DRS.C. N°/DF/INF/1430/2014 de 21 de octubre (fs. 114 a 123 anexo 1), provocando que la Autoridad del Juego emita el Auto de Apertura de Proceso Administrativo N° 09-00117-14 de 22 de octubre de 2014 (fs. 124 a 126 anexo 1), al existir la presunción de la comisión de la infracción grave establecida en el art. 28-I, num. 3, inc. g) de la L. N° 060.

III.2.- Que el 2 de diciembre de 2014, la Autoridad del Juego emitió la Resolución Sancionatoria N° 10-00132-14 (fs. 149 a 157 anexo 1), estableciendo la comisión de una infracción grave a la empresa TELECEL, por haber modificado las condiciones esenciales de la actividad, vulnerando el art. 28-I, num. 3, inc. g) de la L. N° 060, sancionándola con la multa de 10.000 UFV.

III.3.- Ante esta última resolución TELECEL mediante memorial de fs. 159 a 161 y vta. del anexo 1, interpuso recurso de revocatoria, el cual fue resuelto a través de la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00011-15 de 2 de febrero de 2015 (fs. 209 a 218 del Anexo2), la cual rechazó el recurso de revocatoria interpuesto por TELECEL, confirmando en todas sus partes la Resolución Sancionatoria N° 10-00132-14.

III.4.- Que TELECEL a través del memorial de 20 de febrero de 2015 cursante de fs. 220 a 224 anexo 2, interpuso recurso jerárquico en contra de la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00011-15, mismo que fue resuelto por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que emitió la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 021 de 20 de mayo de 2015, confirmando en todas sus partes la resolución administrativa de recurso de revocatoria emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por parte del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al pronunciar la Resolución Ministerial hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que no se consideró las pruebas que demostraban los motivos de fuerza mayor que dieron lugar a la modificación de la fecha de la realización de la promoción empresarial; 2) Si es evidente que no se notificó correctamente a TELECEL con el proveído de rechazo a la solicitud de modificación de fecha para la realización de la promoción empresarial; y 3) Si es evidente que la promoción empresarial de TELECEL, se encontraba dentro las exclusiones de actividades establecidas en el art. 2 de la L. N° 060.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

Habiendo sido identificados los puntos controvertidos, ingresando a resolver el primero, es necesario previamente establecer que la L. N° 060 en su art. 1, refiere que tiene por objeto establecer la legislación básica de los juegos de lotería y de azar, instituir la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, asimismo el art. 7 de la misma Ley: "(Promociones Empresariales). Las promociones empresariales son aquellas actividades destinadas a obtener un incremento en la venta o captación de clientes, a cambio de premios en dinero, bienes o servicios otorgados mediante sorteos o por azar, siempre que el acceso al sorteo no implique un pago por derecho de participación." A su vez el art. 2 de la Resolución Regulatoria AJ N° 01-00001-11 de 28 de febrero de 2011 establece: "(Promoción Empresarial). En el marco de lo establecido por la L. N° 060 de juegos de lotería y de azar las promociones empresariales están destinadas a obtener un incremento en la venta de bienes y servicios, captar nuevos clientes o premiar a los clientes o usuarios antiguos mediante la entrega de premios previa realización de un sorteo u otro evento de azar. En las promociones empresariales mediante sorteos y azar, no está permitido el cobro por derecho de participación. A este efecto, también se considera cobro por derechos de participación en la promoción empresarial mediante sorteos o azar, el incremento de los precios por los bienes o servicios". De las normas glosadas precedentemente se infiere que para que una actividad sea considerada como promoción empresarial debe contener necesariamente los siguientes elementos: 1) Deben ser destinadas a obtener un incremento en la venta o captación de clientes; 2) A cambio de premios en dinero, bienes o servicios; 3) Otorgados mediante sorteos o por azar; y 4) Que el acceso al sorteo no implique un pago por participación.

El art. 21-4 del Reglamento a la L. N° 060, refiere: "(Requisitos). Podrán solicitar autorización para el desarrollo de promociones empresariales las personas naturales y sociedades comerciales matriculadas en el registro de comercio, cumpliendo los siguientes requisitos: 4. Proyecto de desarrollo de la promoción, con especificación del periodo de duración; modalidad de premiación; lugar, fecha y modalidad de sorteo; premio ofertado con indicación del valor comercial del mismo; y, lugar y fecha de entrega de premios". Así mismo el art. 22 del mismo

reglamento dispone que la Autoridad del Juego dentro del plazo de 5 días hábiles siguientes de recibida la solicitud con el cumplimiento pleno de los requisitos señalados anteriormente, mediante resolución administrativa motivada, autorizará la promoción o rechazará la solicitud.

En ese sentido, el art. 15-I-2 de la misma Ley dispone: "(Prohibiciones). I. Los operadores de juego están prohibidos de: 2. Operar juegos sin licencia o autorización, o adicionar en sus operaciones juegos no autorizados", el art. 28-I, num. 3, inc. g) de la misma Ley establece las infracciones administrativas de la siguiente manera: "I. Constituyen infracciones, las transgresiones a las disposiciones contenidas en esta ley. 3. Son infracciones graves de los operadores de juegos de lotería y azar, y de quienes cuenten con autorizaciones, sancionadas con multa de UFV's 10.000, las siguientes: g) Modificar las condiciones esenciales de juegos de lotería y de azar, en función de las cuales se han concedido las licencias o autorizaciones".

Bajo dicha normativa, de la revisión de los antecedentes, se evidencia que la Autoridad del Juego recibió la solicitud de autorización para el desarrollo de la promoción empresarial denominada "Tigo Press en Expocruz 2012" en 13 de septiembre de 2012, con Cite: REG/2237/2012 de parte de TELECEL (fs. 37 a 40 del anexo 1), promoción empresarial dentro la cual debía realizar un sorteo y entrega de premios en 20 de septiembre de 2012, solicitud que fue concedida por la Autoridad del Juego a través de la Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12 de 18 de septiembre (fs. 57 a 61 del anexo 1), misma que fue notificada a Rodrigo Del Castillo por TELECEL en 20 de septiembre de 2012, a horas 17:55, conforme se advierte a fs. 62 del anexo 1.

Se evidencia que paralelamente a la mencionada notificación, la empresa demandante, en 20 de septiembre de 2012, a hrs. 17:15 presentó ante la Autoridad del Juego la nota Cite: REG/2311/2012 solicitando la modificación de la fecha de la promoción empresarial (fs. 63 del anexo 1), indicando que por razones de fuerza mayor, el sorteo y la entrega de premios previsto para el 20 de septiembre de 2012, no podría llevarse a cabo, ya que el Stand de TELECEL no pudo ser terminado por las intensas lluvias registradas el 19 de septiembre, situación que no pudo preverse, siendo esta solicitud de modificación rechazada por la Autoridad del Juego a través del Proveído N° 12-00916-12 de 1 de octubre de 2012 (fs. 66 del anexo 1), el cual fue notificado a TELECEL el 2 de octubre de 2012.

Al respecto, se advierte que TELECEL al haber sido notificado con la Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12, que autorizaba la realización de la promoción empresarial dentro la cual debía realizarse un sorteo y entrega de premios en 20 de septiembre de 2012, tenía la obligación de cumplir con la misma, más aún cuando todavía su solicitud de modificación no había sido resuelta, la cual fue presentada el mismo día que debía realizarse el sorteo, teniendo la Autoridad del Juego, conforme al art. 22 del Reglamento a la L. N° 060, el plazo de 5 días para emitir pronunciamiento respecto a dicha solicitud de modificación, plazo que se advierte que fue cumplido por dicha autoridad (fs. 63 a 67 del anexo 1), evidenciándose contrariamente que TELECEL incumplió con la Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12, misma que se encontraba vigente y no había sido modificada, puesto que realizó el sorteo autorizado, un día después, es decir el 21 de septiembre de 2012, incurriendo en la infracción administrativa contenida en el art. 28.I, numeral 3, inciso g) de la L. N° 060, que es sancionada con la multa de 10.000 UFV, criterio que fue correctamente emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que señaló que TELECEL habría modificado las condiciones esenciales de la promoción especial de manera unilateral y sin autorización de la Autoridad del Juego.

En ese sentido, se tiene que la prueba de descargo que presentó TELECEL (copias de noticias de periódico), no demuestra fehacientemente que el incumplimiento a la Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12, habría sido por causa de fuerza mayor, puesto que dichos descargos fueron presentados en copias simples, así como de la lectura de estos, solo se colige que en 19 de septiembre de 2012 habría habido lluvias intensas que ocasionaron alteraciones en las fuentes laborales, escolares y transporte, evidenciándose que dichos descargos no demuestran que existió alguna causal de fuerza mayor para que TELECEL no pueda llevar a cabo el sorteo dentro su promoción empresarial, consecuentemente se advierte que el Ministerio demandado valoró y consideró adecuadamente la prueba de descargo que presentó TELECEL, por lo que no es evidente este reclamo planteado.

V.2.- Sobre el segundo punto controvertido, donde TELECEL acusa que no se le notificó correctamente con el proveído de rechazo a su solicitud de modificación, puesto que en su criterio debió habersele notificado en el domicilio que señaló y no así en secretaría de la Autoridad del Juego Regional de Santa Cruz, se tiene que el art. 33 de la L. N° 2341, establece que la Administración Pública notificará a los interesados en el plazo máximo de 5 días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, debiendo efectuarse en el lugar que el interesado hubiera señalado expresamente como domicilio, caso contrario de le notificará en la secretaría general de la entidad pública.

Al respecto, de la revisión de los antecedentes se tiene que TELECEL presentó ante la Autoridad del Juego la nota Cite: REG/2311/2012 en 20 de septiembre, solicitando modificación del desarrollo de la promoción empresarial denominada "Tigo Press en Expocruz 2012" (fs. 63-64 del anexo 1), evidenciándose que no señaló expresamente algún domicilio para su notificación con la respuesta a dicha solicitud, dando lugar a que la Autoridad del Juego aplique lo dispuesto en el art. 33-III de la L. N° 2341 y notifique a TELECEL con el proveído N° 12-00916-12 (fs. 66 del anexo 1), mismo que rechazó la solicitud de modificación, en secretaría de dicha entidad reguladora del juego (fs. 67 del Anexo1), por lo que no se evidencia que la Autoridad del Juego haya notificado de forma incorrecta a TELECEL con el proveído de rechazo a su solicitud de modificación, siendo preciso aclarar que dicho proveído de rechazo fue emitido y notificado por la Autoridad del Juego dentro los plazos establecidos en los arts. 22 del Reglamento a la L. N° 060 y 33-III de la L. N° 2341, por lo que este punto reclamado no tiene fundamento.

V.3.- Finalmente, respecto al tercer punto controvertido, en el cual la empresa demandante señala que la promoción empresarial se encontraba dentro las exclusiones de actividades establecidas en el art. 2 de la L. N° 060, se tiene que dicho artículo dispone que esa ley se aplica a los juegos de lotería y de azar, sorteos y promociones empresariales, y que están excluidas de su ámbito de aplicación, los juegos o competiciones de pasatiempo o recreo, emergentes de usos sociales de carácter tradicional o familiar, siempre que no sean objeto de explotación lucrativa. En ese entendido, se tiene que TELECEL en la nota de 13 de septiembre de 2012, con Cite: REG/2237/2012 (fs. 37 a 40 del anexo 1), señaló: "Ref.: Solicitud de Autorización para el desarrollo de la promoción empresarial denominada "Tigo Press en Expocruz 2012", por lo que es evidente que la empresa demandante solicitó la autorización para una promoción empresarial, la cual conforme al art. 2 de

la L. N° 060, se encuentra en el ámbito de aplicación de dicha Ley, siendo innecesario realizar mayores aclaraciones respecto a este agravio, ya que TELECEL fue la empresa que solicitó la autorización para la promoción empresarial, de lo que se concluye que consideró que se encontraba dentro de la aplicación de la L. N° 060, fundamento que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emitió en estricto apego a la normativa referida.

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, por las características del problema planteado, se concluye que corresponde confirmar el criterio que emitió el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en su Resolución Ministerial Jerárquica, toda vez que TELECEL incumplió con la Resolución Administrativa de Autorización N° 05-00147-12, incurriendo en la infracción administrativa establecida por el art. 28.I, numeral 3, inciso g) de la L. N° 060, y se hizo pasible a la multa de 10.000 UFV, consiguientemente el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituyen el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que dicha entidad demandada interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la resolución ministerial jerárquica.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 54 a 59 y vta., interpuesta por Juan Pablo Sánchez Orsini representante legal de la empresa Telefónica Celular de Bolivia SA, contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 021 de 20 de mayo de 2015.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a esta Sala por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



97

**Víctor Alberto Urzagasti Fuentes c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1378/2015 de 3 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 55 a 6 vta., réplica, dúplica, argumentos del tercero interesado, los antecedentes del proceso; y

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

El 14 de julio de 2014, mediante memorial de 7 de julio de ese mismo año, peticona ante la Gerencia Regional Santa Cruz (GR-SCZ) de la Aduana Nacional (AN), la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008 de 12 de diciembre de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012 de 15 de octubre de 2012, con los que nunca fue notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492.

Frente a la nulidad suscitada, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, no emitió pronunciamiento alguno, dentro del plazo establecido en el art. 17 de la L. N° 2341.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT-SCZ), pronuncia la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0425/2015 de 11 de mayo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo y rechazando el recurso de alzada.

Interpuesto el recurso jerárquico, bajo el argumento de que la Gerencia Regional Santa Cruz, reconoció que se dio respuesta a la nulidad de notificación suscitada, manifestando que el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008 de 12 de diciembre de 2008, se notificó

en el tablero de dicha institución y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012 de 15 de octubre de 2012, mediante edicto.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirma la resolución de alza mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1378/2015 de 3 de agosto.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Señaló que la Resolución impugnada, no realizó una adecuada consideración sobre el hecho de falta de notificación, tanto del Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria de Contrabando citados, afectando sus derechos, vulnerando principios como el debido proceso y el derecho a la defensa.

Sostuvo que nunca fue notificado en forma personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012, contraviniendo lo establecido en el art. 33. I de la L. N° 2341.

Indicó que, en base al principio de prelación normativa previsto en el art. 5 de la L. N° 2492, las Autoridades Administrativas en instancia de Alzada y Jerárquico debieron aplicar y resolver este punto, conforme lo dispuesto en el art. 33. c) de la L. N° 2341, en razón de que primero se aplica la C.P.E. y luego las leyes, decretos y finalmente las resoluciones de directorio que solo son normas reglamentarias que no pueden legislar derechos en aplicación del principio de legalidad contenido en el art. 6 de la L. N° 2492.

Por lo expuesto, quedó demostrado que la Gerencia Regional Santa Cruz, omitió la notificación personal con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012, por lo que correspondía la nulidad de obrados hasta que se notifique en forma legal con dichos actuados administrativos, y al no haberse actuado de esta manera, se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, establecidos en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., citando sobre el tema, jurisprudencia contenida en las SS.CC. N° 0136/2003 de 6 de mayo, 1842/2003-R de 12 de diciembre y 1234/2000-R de 21 de diciembre.

Por lo que, al no haberse respetado la garantía del debido proceso, también se lesionó la seguridad jurídica.

Sobre el particular el Tribunal Supremo ha desarrollado una línea jurisprudencial con relación a la nulidad y la anulabilidad establecida en los arts. 35-II y 36-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, al señalar que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocadas mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley.

I.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda y revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1378/2015 de 3 de agosto, pronunciada por la AGIT dentro del recurso de alza interpuesto contra la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, por consiguiente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0425/2015 de 11 de mayo de 2015, por ende, nula y sin valor legal el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/08 de 12 de diciembre de 2008 y la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012 de 15 de octubre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado que cursa de fs. 55 a 61 vta., en base a los siguientes argumentos:

En cuanto a la falta de notificaciones con el acta de intervención y con la resolución sancionatoria, corresponde resaltar que el fundamento de los memoriales de recurso de alza presentados por el sujeto pasivo el 19 de enero y el 4 de febrero de 2015, fue el silencio administrativo de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional al no haber emitido respuesta alguna al memorial de 14 de julio de 2014 por el cual argumenta la nulidad de obrados precisamente por falta de dichas notificaciones, alegando la vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa y petición, solicitando que se anule obrados hasta el vicio más antiguo, para que se notifique el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008; efectivamente, conforme manifiesta el sujeto pasivo, la Administración Aduanera no emitió pronunciamiento alguno respecto a petición de la nulidad de obrados por falta de notificaciones y transcurrido el plazo de 6 meses previsto al efecto de consideró por desestimada la misma por silencio administrativo; es respecto al silencio administrativo negativo de la GR-SCZ de la AN que el sujeto pasivo interpone los recursos de revocatoria y jerárquico, no así contra los actos administrativos en sí como ser el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando; las pretensiones expuestas en la presente demanda son incongruentes con los datos del proceso y lo resuelto por la AGIT.

Resulta necesario hacer mención al principio de convalidación de los actos, entendiendo por éste como que toda nulidad se convalida por el consentimiento aún en el supuesto de concurrir los presupuestos de la nulidad, así lo establece la doctrina y la jurisprudencia; en cuanto al principio de congruencia, el art. 198.I del CTb, prevé que la obligación de expresar los agravios de manera correlativa y congruente, además la Sentencia N° 228/2013 de 2 de julio, de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, señala que cuando el demandante incorpora elementos no invocados en la etapa recursiva jerárquica, al no haber sido planteados oportunamente como agravio, los puntos señalados en la demanda contenciosa administrativa se tienen como actos consentidos libre y expresamente, habiendo el demandante renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos; no impugnó los actos administrativos que hoy observa en demanda contenciosa administrativa, sino únicamente el silencio administrativo negativo por falta de respuesta a su solicitud de 14 de julio de 2014; y, conforme al art. 143 del CTb, el silencio administrativo no es un acto impugnabile a través del recurso de alza y tampoco está previsto en el art. 4 de la L. N° 3092.

En cuanto a la vulneración del derecho al debido proceso por falta de notificación con el Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria en Contrabando, la S.C.P. N° 0347/2012 de 22 de junio establece que los elementos que componen dicho derecho son el derecho a un proceso público, al juez natural, a la igualdad procesal de las partes, a no declarar contra sí mismo, la presunción de inocencia, derecho a la comunicación previa de la acusación, a la defensa material y técnica, concesión al inculpado del tiempo y los medios para su

defensa, derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, derecho a la congruencia entre acusación y condena, el principio non bis in ídem, derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones; ninguno de ellos fue vulnerado por la instancia jerárquica, conforme consta en los antecedentes del presente proceso; no se causó indefensión alguna al demandante, por ello presentó sus recursos de revocatoria y jerárquico y la norma tributaria vigente es clara en cuanto a la notificación de ciertos actos en forma personal y en secretaría, y no es permisible a través del proceso contencioso administrativo, salvar la negligencia o descuido del ahora demandante.

Finalmente, la demanda es contradictoria, además de contener afirmaciones generales e imprecisas, por cuanto en el petitorio se indica textualmente declarar nula y sin valor legal el acta de intervención y la resolución sancionatoria en contrabando, empero los fundamentos expuestos refieren a la nulidad de las notificaciones con dichos actos administrativos, por lo que no existe un nexo de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y al lesión causada al derecho o garantía y esa exigencia no se limita a enumerar artículos sino a explicar desde el punto de vista causal, cómo esos hechos han lesionado el derecho en cuestión, situación contenida en amplia jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

II.1.- Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1378/2015 de 3 de agosto.

III. Intervención del terreno interesado.

Guadalupe Orellana Medrano y Andreyana Karla Arraya Bernal, en representación legal de Willan Elvio Castillo Morales, Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de enero de 2016, que cursa de fs. 23 a 25, con base en los siguientes argumentos:

En cuanto a la nulidad de las notificaciones alegada por el demandante, el art. 68-8) de la L. N° 2492 reconoce el derecho del sujeto pasivo a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria y el art. 90 del citado texto legal, prevé que los actos administrativos que requieran notificación personal serán notificados en secretaría y el sujeto pasivo tiene la obligación de asistir los miércoles de cada semana para notificarse con todas las actuaciones y su incomparecencia no impide que se practique la diligencia de notificación y en caso de contrabando, el acta de intervención y resolución determinativa serán notificados bajo ese medio.

La Administración Aduanera cumplió plenamente la notificación con el acta de intervención en tablero de Secretaría, sin negar el derecho a la información que le asiste al sujeto pasivo, más aún porque su conducta fue calificada como contrabando contravencional previsto en el art. 181 del CTb, por cuanto el art. 56 de la Ley Financiera de la gestión 2009, incorporó la ampliación del monto para sustanciar el contrabando por la vía contravencional a 200.000.- UFV, sin competencia del Ministerio Público.

El sujeto pasivo no hizo uso de los 3 días hábiles administrativos para presentar sus descargos ante la Administración Aduanera, por tanto se emite la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012, notificada el 31 de diciembre de 2012 mediante edicto de ley practicado conforme a derecho y tampoco fue impugnado por la vía correspondiente, ello implica el consentimiento y validación de todos actuados y la preclusión del derecho a recurrir oportunamente de ellos. La jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 0554/2010-R de 12 de julio y la S.C.P. N° 0187/2014-S1, entre otras, establece que el sujeto pasivo no puede alegar desconocimiento de las notificaciones practicadas en Secretaría de la Administración Aduanera.

Respecto a la falta de actuados que precedan notificaciones por edictos, el demandante alega que no existe ninguna notificación personal, tampoco de avisos de visita, mucho menos una representación para cumplir con una notificación mediante cédula o procedimiento que diera lugar a la notificación mediante edicto con resolución sancionatoria; el art. 83 de la L. N° 2492, reconoce válidamente como un medio legítimo de notificación el edicto de prensa, que cumple la finalidad de hacer público el acto administrativo a objeto que el sujeto pasivo tome conocimiento de la existencia de un proceso en su contra, por desconocimiento de su domicilio, con publicaciones en dos oportunidades con intervalo de por lo menos tres días corridos entre la primera y segunda, en medio de prensa de circulación nacional, elementos que fueron debidamente cumplidos por la Administración Aduanera; y, en todo caso, el demandante reclama situaciones que no fueron observadas en las instancias respectivas y de considerarse que el proceso es de puro derecho.

Sobre el silencio administrativo, el art. 143 del CTb, claramente prevé los actos administrativos que pueden ser objeto de impugnación mediante recurso de alzada, entre los cuales no se encuentra el silencio administrativo al no considerarse un acto recurrible; la demanda resulta confusa, por cuanto se invoca la nulidad de actuados consentidos al no haber sido oportunamente impugnados y sobre los cuales acertadamente falló la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Finalmente, en cuanto al debido proceso, no existe vulneración alguna, el sujeto pasivo tuvo la oportunidad presentar sus descargos correspondientes y desvirtuar las faltas en las que incurrió, cada actuado fue debidamente comunicado conforme establece la norma, por lo que no es posible alegar su invalidez.

En materia de nulidades procesales se debe observar ciertos principios de modo que la nulidad resulte útil al proceso, restableciendo los derechos que se hubieran vulnerado, de ello se infiere que el error de procedimiento debe estar expresamente establecido y sancionado con nulidad en la ley; la Administración Aduanera se remite al ordenamiento jurídico establecido y hace conocer por Secretaría y mediante edicto de ley, las actuaciones procedimentales y el alcance de las mismas a través de las resoluciones correspondientes; la documentación presentada como de reciente obtención, carece de justificación válida y legal sobre las razones por las que no fueron presentadas en tiempo oportuno; al ser un proceso de puro derecho corresponde al demandante asumir el proceso y las determinaciones a las que se arribaron luego de su ejecución.

III.1.- Petitorio.

El tercero interesado solicita que se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2015 de 3 de agosto y en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 151/2012 de 15 de octubre y el Proveído de Ejecución Tributaria AN-ULEZR-PET 379/2014 de 9 de octubre, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, a objeto de proseguir la ejecución del adeudo tributario.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1.- el 12 de diciembre de 2008, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 0061/08, en la cual determina la comisión de Contrabando contra Margarita Meneses Cruz, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti, Silver Heredia y José Pereyra.

El 1 de octubre de 2010, la Administración Aduanera emitió el proveído en el cual señala que, como resultado de la Resolución de Rechazo de 17 de diciembre de 2009 emitida por el Fiscal de Materia, dispone el inicio del proceso administrativo en mérito a lo establecido en el art. 95 de la L. N° 2492, debiendo notificarse con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 61/2008 a los involucrados, así como con el mencionado proveído.

El 22 de septiembre de 2010, la Administración Aduanera, emitió el Informe Legal ANULEZR-IL- N° 339/2010, concluyendo que se debe dar estricto cumplimiento a la Resolución de Rechazo de 17 de diciembre de 2009, que dispone el rechazo del Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR 61/2008, por considerarse el ilícito como una contravención aduanera e iniciar el proceso en la vía administrativa.

El 16 de febrero de 2011, la Administración Aduanera, notificó en Secretaría a Margarita Meneses Cruz, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti, Silver Heredia y José Pereyra con el proveído de 1 de octubre de 2010 y el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-61/08.

El 21 de febrero de 2011, la ADA recurrente, presenta memorial solicitando nulidad de obrados por vicios procesales del proveído de 1 de octubre de 2010, en el cual se dispuso el inicio del proceso administrativo por contravención aduanera de contrabando con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-61/08, debido a que la misma ha sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido en la L. N° 2492.

El 9 de marzo de 2011, la Administración Aduanera notificó al representante legal de ADA LOMALTA con el Auto de 28 de febrero de 2011, que señala que no existen los vicios de nulidad planteados en los memoriales presentados por José María Urzagasti Aguilera.

El 28 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera, notificó personalmente a José María Urzagasti Aguilera, representante legal de la Agencia recurrente, con la resolución Sancionatoria en Contrabando ANULEZR-RS 1513/2012 de 15 de octubre de 2012, que dispone declarar probada la comisión de contrabando contravencional contra Margarita Meneses Cruz, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti, Silver Heredia y José Pereyra.

El 19 de enero de 2015, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpone ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, recurso de alzada, conforme se evidencia a fs. 369 a 370 del anexo 1.

El 11 de mayo de 2015, la ARIT, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0425/2015, resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el auto de admisión de 11 de febrero inclusive y rechazar el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso Recurso Jerárquico, resuelto por la AGIT, mediante resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1378/2015 de 3 de agosto de 2015, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0425/2015 de 11 de mayo de 2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN); en consecuencia, se anulan obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, debiendo la ARIT Santa Cruz rechazar el referido recurso de alzada.

Ante esta circunstancia, Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, interpuso demanda contenciosa administrativa con los fundamentos expuestos en el memorial de fs. 11 a 15 vta.

Por memorial de fs. 83 a 84 vta., el demandante presentó su réplica, en tanto que la AGIT de fs. 88 a 89 vta., presentó su réplica, dando lugar al proveído de fs. 100 que decretó "Autos para Sentencia".

V. De la problemática planteada.

Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si la AGIT aplicó correctamente la normativa contenida en la L. N° 2492 Cód. Trib. en cuanto a notificaciones y si su accionar conlleva el respeto de los derechos al debido proceso en sus elementos constitutivos de defensa e igualdad de las partes, reconocidos por la Constitución Política del Estado; argumentando que la Administración Aduanera tramitó un proceso sumario contravencional en su contra y pronuncia el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008 de 12 de diciembre de 2008 y la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012 de 15 de octubre, contraviniendo los arts. 83.1 y 84 del CTb e incurriendo en vulneración de sus derechos al debido proceso, defensa e igualdad de las partes, al no haber sido debidamente notificados a efectos de presentar los descargos respectivos y de esa forma asumir la defensa necesaria.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Especializada de este Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

VI.1.- Sobre las diligencias de comunicación en materia tributaria.

El art. 83-I del CTb, determina que los actos y actuaciones de la Administración Tributaria pueden ser notificados: 1. Personalmente; 2. Por Cédula; 3. Por Edicto; 4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5. Tácitamente; 6. Masiva; 7. En secretaría; determinando en su segundo párrafo, la nulidad de toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas.

Por su parte, el art. 84 de la norma tributaria, expresa en cuanto a las notificaciones en forma personal:

I. Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal.

II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado.

III. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales”.

Con relación a las notificaciones masivas, el art. 89 del CTb, establece que:

“Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97 del presente Código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La Administración Tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.

2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la Administración Tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación”.

La norma reglamentaria, en su art. 13 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, determina la cuantía para la validez de las notificaciones masivas, que indica:

I. Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la Administración Tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse.

II. Las Administraciones Tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. N° 2492.

III. Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán:

a) Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta 10.000 UFV's por cada acto administrativo.

b) Para los Gobiernos Municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria”.

V.2.- Sobre la nulidad alegada por el demandante y el debido proceso.

Al respecto, los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (LPA).

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

Por su parte, el tratadista Eduardo Couture en su obra Fundamentos de Derecho Procesal Civil, expresa que: “frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, se halla la necesidad de obtener actos procesales firmes, sobre los cuales pueda consolidarse el derecho”.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”; y, precisado en el art. 117-I de la Norma Fundamental que dispone: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el

derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: "En opinión de esta Corte, para que exista 'debido proceso legal' es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional".

La indefensión conforme expresa Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales: "Es la situación en que se encuentra quien no ha sido defendido o no se ha defendido, sin culpa por su parte, en un juicio que lo afecta. Esa indefensión vulnera el principio de inviolabilidad de la defensa, que suele representar una garantía constitucional".

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad- deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados por indefensión o situaciones de orden público.

En ese contexto, y conforme se dirá a continuación, en el presente caso, éste Tribunal advierte indefensión provocada en el sujeto pasivo al momento de practicar la diligencia de notificación mediante cédula fijada en tablero de la GRSCZ de la AN y que amerita la declaratoria de nulidad de las diligencias de notificación observadas por el ahora demandante sobre el accionar de la Administración Aduanera.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

VI.3.- Sobre la notificación con el Acta de Intervención

Emitida el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008 de 12 de diciembre de 2008, por la Administración Aduanera, contra el ahora demandante Víctor Alberto Urzagasti Fuentes y otros, Acta que presume que los sindicatos incurren en la comisión del delito de contrabando, el valor del vehículo automotor importado de \$us. 81.885.44.-, y determina el Tributo Omitido actualizado en base a la valoración comparativa de 94.635.96 UFV's más la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando; conforme consta en antecedentes administrativos, la diligencia de notificación con la misma se practica el 16 de febrero de 2011, en tablero de la GR-SCZ de la AN, a "Víctor A. Urzagasti", con firma y sello del responsable de la diligencia y como testigo de actuación "Justo Mamani Riveros".

La diligencia adolece de defectos formales que justifican su inexistencia o nulidad, por cuanto no se consigna el nombre completo del sujeto pasivo ahora demandante, se omite el segundo nombre "Alberto" y el segundo apellido "Fuentes"; y, tampoco identifica con el nombre respectivo al testigo de actuación a momento de suscribir la firma en la diligencia, simplemente lleva una firma y leyenda "testigo de actuación C.I. 5985814 LP".

Estas situaciones implican la invalidez de la diligencia de comunicación, más aún si consideramos que se trata de una diligencia con el acta de intervención que reviste vital importancia para el desarrollo del proceso administrativo, por cuanto otorga un plazo perentorio a efectos de que el sujeto pasivo presente sus descargos respectivos y de esa forma ejerza sin restricción alguna su derecho a la defensa e igualdad entre las partes como elementos constitutivos del debido proceso consagrado en la Constitución política del Estado.

En consecuencia, se inobservaron la normativa aplicable a las diligencias de comunicación en materia tributaria y en cuanto al contenido de la notificación, situación que implica la vulneración de derechos y garantías constitucionales y que justifica plenamente la nulidad de las diligencias que tampoco cumplieron su fin, poner a conocimiento del sujeto pasivo el proceso administrativo contravencional iniciado en su contra a efectos de que asuma defensa.

VI.4.- Sobre la notificación con la resolución en contrabando.

De la revisión de antecedentes se evidencia que una vez pronunciada la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-151/2012 de 15 de octubre, que declara probada la comisión de contrabando contravencional contra el ahora demandante y otros, y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación al art. 181-II del CTB, impone la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008, equivalente a \$us. 81.885.44.-, la notificación con dicha Resolución Sancionatoria en Contrabando, se practica mediante edictos a "Víctor Alberto Urzagasti" omitiendo el segundo apellido del sujeto pasivo ahora demandante y por ende su debida identificación, mismos que son publicados en el periódico EL MUNDO.

Con base en los fundamentos expuestos para el anterior punto desarrollado precedentemente, de igual forma, resulta nula la notificación realizada al sujeto pasivo ahora demandante, con la resolución sancionatoria en contrabando mediante edictos asemejando la situación a una forma masiva de notificación en medio de prensa inaplicable al presente caso, por carecer de requisitos de validez que no pueden darse por bien hechos, más aun considerando que la cuantía del tributo omitido que sobrepasa los 10.000 UFV establecidos al efecto por la norma procedimental relativa a diligencias de comunicación válidas, conforme se tiene transcrito y explicado anteriormente.

VI.1.2.- Respecto a que la Aduana Nacional no habría emitido pronunciamiento alguno dentro el plazo establecido, habiéndose entonces considerado desestimada su solicitud por silencio administrativo, razón por la que interpuso los recursos respectivos que fueron rechazados.

Por los antecedentes de hecho descritos por ambas partes del proceso, resulta que el sujeto pasivo ahora demandante, mediante memorial de 7 de julio de 2014, suscitó ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, incidente de nulidad de notificación respecto al Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria de Contrabando, bajo el argumento que nunca habría sido notificado en forma personal, contraviniendo lo establecido en la L. N° 2492; incidente respecto al cual refiere la Entidad Aduanera no se pronunció dentro del plazo establecido en el art. 17-II de la L. N° 2341 (6 meses); por ello es que, en aplicación del mismo artículo en su parágrafo III, entendiendo que su solicitud fue desestimada por "silencio administrativo negativo", interpuso recurso de alzada, que luego de ser admitido, motivó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita Resolución ARIT-SCZ/RA 0425/2015 de 11 de mayo, por la que resolvió anular obrados hasta el Auto de Admisión de 11 de febrero de 2015, inclusive, rechazando el recurso de alzada interpuesto por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, bajo el fundamento que "el silencio administrativo negativo no constituye un acto sujeto a impugnación", conforme lo dispuesto en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092; decisión última contra la cual el sujeto pasivo formuló Recurso Jerárquico, bajo los mismos fundamentos, agregando que, la Autoridad Aduanera, al tiempo de responder al recurso interpuesto, aclaró que se dio respuesta al memorial por el que se suscitó el incidente de nulidad de notificación, por medio de su respectivo proveído; lo que llevó a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la resolución del recurso jerárquico ahora demandada, que en similar fundamento al expuesto por la ARIT, es decir que, al no haber acreditado materialmente el acto supuestamente lesivo mediante documento que probara su existencia, y señalando que en materia tributaria no se contempla la figura del silencio administrativo negativo, resolvió confirmar la resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0425/2015 de 11 de mayo.

De lo relacionado se advierte que, ninguna de las dos autoridades administrativas de Impugnación Tributaria ingresó a resolver el fondo de la cuestión que fue reclamada en incidente por el sujeto pasivo ahora demandante, como son los motivos de la nulidad solicitada, por cuanto consideraron que previamente el impugnante debió acompañar el acto administrativo expreso contra el cual se estaba recurriendo en alzada, lo que evidentemente en el caso nunca ocurrió, por cuanto la base para los recursos planteados por el sujeto pasivo era "el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-III de la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo", debido a que el demandante afirma que la entidad aduanera no respondió en el término de los seis meses desde que se presentó el incidente de nulidad; situación que se encuentra declarada inclusive por el mismo actor en su escrito de demanda; Por ello es que el fundamento para el rechazo del recurso de alzada, confirmado en instancia Jerárquica, es precisamente la ausencia de una Resolución concreta objeto de impugnación, habiéndose inclusive enumerado las resoluciones recurribles e insertas en los arts. 143 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092, en cuyo listado no figura el silencio administrativo negativo; es más, se argumentó lo razonado en la Sentencia Constitucional N° 0149/2014-S1 de 5 de diciembre, respecto a que en materia tributaria, no se contemplaría la figura del silencio administrativo negativo, estando las actuaciones de esta materia sujetas exclusivamente a la aplicación del acervo normativo tributario que se halla en vigencia. Agrega que impide que esta sala ingrese a considerar los aspectos de fondo que hacen a la nulidad de los actos de notificación impetrada por la parte actora en su demanda, por cuanto ello supondría efectuar el control de legalidad de algo inexistente en la Resolución Jerárquica impugnada, debido a que dicha resolución, al igual que la resolución de alzada, no contemplan dicho examen en su contenido, por las razones que expuso, debiendo limitarse el examen de esta sala, sólo al motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la resolución de alzada, referida netamente a la cuestión formal de inexistencia de resolución concreta objeto de impugnación en instancia administrativa, en el comprendido que el silencio administrativo negativo no sería un acto impugnabile previsto por la norma tributaria.

Así, corresponde referirnos en principio a la figura del silencio administrativo en general y su posibilidad de aplicación también en el ámbito administrativo tributario, para cuyo efecto partimos señalando que, el silencio administrativo negativo, incorporado en el sistema normativo del Estado boliviano, comprendida en el art. 17-I de la L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo, bajo la disciplina de los principios de eficacia y eficiencia, el primero comprendido en el art. 4-j) del mismo cuerpo normativo citado, y el segundo incorporado en el art. 232 de la C.P.E., puede definirse como "La institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes" (SS.CC. N° 0032/2010 de 20 de septiembre); de modo que, debe quedar anotado que el ejercicio de toda potestad administrativa genera, para la administración pública, en cualquiera de sus niveles, la obligación de emisión de actos administrativos expresos, evitando dilaciones indebidas, razón por la cual estos actos deben ser pronunciados dentro de los plazos procedimentales establecidos por la ley, aspecto que garantiza una tutela administrativa efectiva y brinda seguridad y certeza jurídica al administrado, materializándose así el derecho de petición y respuesta oportuna consagrada en el art. 24 de la C.P.E.

En ese sentido, se establece que el silencio administrativo negativo o desestimatorio tiene una doble teleología, como es: i) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, ii) Aperturar un control jurisdiccional ulterior; empero, debe quedar aclarado que el silencio administrativo negativo, a diferencia del silencio administrativo positivo, no se equipara a un acto administrativo desestimatorio, ya que tiene simplemente efectos procedimentales en virtud de los cuales se apertura el control administrativo o jurisdiccional posterior para la impugnación de esta presunción desestimatoria, por esta razón se afirma que esta técnica constituye una ficción legal de efectos puramente procesales. Es decir, el silencio administrativo negativo consagra la previsión de un acto presunto como consecuencia de la falta de respuesta a la petición efectuada por el administrado, de tal forma que ante esa ausencia de respuesta, la ley ofrece al ciudadano la posibilidad de reclamar el fondo del asunto solicitado y negado por vía de silencio administrativo negativo, a través de los mecanismos de impugnación administrativos o jurisdiccionales.

Así, el art. 17-III de la Ley del Procedimiento Administrativo refiere en su contenido lo siguiente: "Transcurrido el plazo previsto sin que la Administración Pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional"; de modo que, el sistema normativo regula como regla general la técnica del silencio administrativo negativo con los efectos y características ya descritas, en el entendido que esta institución tiene un carácter eminentemente garantista y protector del administrado, acercando al Estado al verdadero servicio del administrado, con el único objetivo de conducir a la sociedad al vivir bien, en razón a que el principio central que debe orientar el accionar de la administración pública en su conjunto es la satisfacción de las necesidades del ciudadano, respetando sus derechos y garantías, extremo ideal de respeto por

la sociedad que no muchas veces se da, toda vez que los administrados sienten la infranqueable barrera que representa, el hecho que las entidades estatales actúen con indiferencia y negligencia frente a sus reclamos, vulnerando de esta manera los derechos esenciales del ser humano.

En ese marco, la administración tributaria en general no se encuentra exenta del cumplimiento de la obligación de otorgar una respuesta oportuna a los administrados cuando éstos acudan a sus diferentes instancias a formular peticiones, ya que no existe norma alguna que señale tal exención, más cuando ello hace al respeto y cumplimiento de un derecho fundamental, como es el derecho de petición y respuesta oportuna consagrado en el art. 24 de la C.P.E.; no deja de ser ajeno a ese razonamiento lo dispuesto en los arts. 5-II, 8.III y 74 de la L. N° 2492, cuando establecen, por una parte, la aplicación de los principios del Derecho Administrativo a los procedimientos tributarios administrativos, que para el caso no son sino los principios de eficacia y eficiencia como directrices formadoras del silencio administrativo, y; por otra parte, establecen la aplicación por analogía de otras ramas jurídicas cuando la norma tributaria contenga vacíos, por supuesto bajo los límites establecidos en los arts. 6 y 8 de la L. N° 2492.

Refuerza el entendimiento anterior, lo referido ampliamente por la doctrina constitucional en cuanto a los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, cuando se establece como uno de los criterios de interpretación, el principio "pro actione", que a decir del jurista Edgar Carpio Marcos, tiene dos variantes principales: i) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir la interpretación que más optimice un derecho fundamental (y que se plasma en los sub-principios de favor libertatis, de protección a las víctimas o favor debilis, de prohibición de aplicación por analogía de normas restrictivas de derechos, de in dubio pro operario, de in dubio pro reo, de in dubio pro actione, etcétera), y; ii) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa. La preferencia de normas más favorables tiene su fundamento en el art. 55 de la Convención Americana de Derechos Humanos, bajo la interpretación progresividad, en el estándar más alto y no regresividad.

En ese sentido, un razonamiento contrario al precedentemente expuesto o en el sentido desarrollado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, no comulga con el criterio de interpretación de los derechos fundamentales, constituyendo un retroceso en la efectivización o materialización de los derechos, al limitar los mismos por la forma de interpretación efectuada en instancia administrativa, dejando al libre arbitrio de la administración tributaria en general, el otorgar o no una respuesta a la petición formulada ante sus instancias por cualquier persona, independientemente de la responsabilidad funcionaria que ello pueda generar, lo que evidentemente no se puede permitir en un estado constitucional de derecho, siendo contrario a su función y fin del estado y a la convención, por lo mismo carece de eficacia jurídica.

Por ello, resulta indudable que el silencio administrativo negativo establecido como regla general en el sistema normativo administrativo boliviano, es aplicable también en el ámbito administrativo tributario, en razón a que tiene el propósito de garantizar el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el art. 24 de la C.P.E., por lo que, el razonamiento expuesto por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las dos instancias, no resulta correcto, al constituir el silencio administrativo negativo una mera presunción desestimativa de la petición del solicitante, con efectos simplemente procedimentales, la misma no constituye un acto administrativo en sí, de modo que no puede estar previsto expresamente en la norma positiva como un acto administrativo impugnabile, y menos puede exigirse la presentación o acompañamiento de la resolución impugnada, como fue el razonamiento de las instancias administrativas recurridas, pues la exigencia de acompañar al memorial de impugnación el acto administrativo expreso que se impugna, sólo opera ante la situación regular de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, no así ante el silencio administrativo negativo, si hubo respuesta, fue luego de que se configuró el silencio administrativo negativo.

No obstante lo señalado, ya en el ámbito administrativo tributario, debe considerarse también que, basado en el principio de legalidad, la norma positiva regula con precisión los actos administrativos contra los cuales se puede interponer los recursos de alzada y jerárquico, actos administrativos que derivan de hechos concretos establecidos por el legislador; en ese sentido, el art. 143 de la L. N° 2492, dispone: "...El recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos administrativos: 1. Resoluciones determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas, y; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...". Así también, el art. 4 de la L. N° 3092, refiere: "...Además de lo dispuesto por el Artículo 143 de Cód. Trib. Boliviano, el recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra: Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria".

De lo expuesto, resulta también por demás claro que, no todo silencio administrativo negativo podría ser susceptible de impugnación, sino sólo el silencio administrativo negativo que deviene de peticiones relacionadas a los hechos materiales concretamente establecidos por la ley como actos administrativos impugnables a través de los medios impugnatorios previstos por la ley, en correcta aplicación del principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 y art. 4.g) de la L. N° 2341.

Para el caso de examen, la solicitud formulada por la parte ahora demandante en 14 de julio de 2014 ante la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, sobre nulidad de notificación respecto al acta de intervención, y resolución sancionatoria de contrabando, argumentando que nunca fue notificado en forma personal, lo que contravendría lo establecido en la L. N° 2492; cabalmente ingresa en la previsión del art. 4 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, por cuanto, previsiblemente la decisión a otorgarse, sea ésta positiva o negativa, es un acto administrativo definitivo de carácter particular, de modo que un silencio administrativo negativo al respecto, hace plenamente viable el recurso de alzada, bajo la previsión normativa citada.

Al respecto, dentro de un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional y Comunitario, cuando existe el riesgo de ocasionarse con un acto u omisión indebida un daño tan grave, como en este caso en análisis, que sea irreparable, frente al cumplimiento de formalidades, debe preferirse la tutela inmediata de bienes jurídicos en grave riesgo de afectación, porque de no resguardarse inmediatamente los derechos, se estaría convalidando o consintiendo situaciones irreversibles que atentarian los cimientos propios del Estado Constitucional Social y democrático de derecho, considerando que, la irreparabilidad implica que el daño que sea ocasionado por no haberse prestado una tutela pronta y oportuna, por la naturaleza del bien jurídico afectado, no podría ser restituido ni reparado por ningún medio, en el tiempo y espacio que es necesario realizarlo, toda vez que la misma entró en etapa de ejecución, por lo mismo la interpretación de normas infra constitucionales debe de efectuarse desde y conforme a la constitución y al bloque de constitucionalidad. Por lo mismo resulta evidente la acusación realizada por el demandante, aspectos que no tomaron en cuenta las AIT.

VI.1.3.- Con referencia a la violación al debido proceso en virtud a que ninguna actuación administrativa fue de su conocimiento.

Al respecto, se tiene que el principio de jerarquía de los actos administrativos deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior. En el caso presente, al no haber sido notificado el sujeto pasivo en forma personal con el acta de intervención ni con resolución sancionatoria en contrabando, ciertamente ha sido afectado en sus derechos al debido proceso y a la defensa, impidiéndole ejercer los medios de impugnación o mecanismos de defensa, causándole indefensión al sujeto pasivo ahora demandante, constituyendo esencialmente el acto ilegal lesivo de sus derechos y garantías fundamentales la falta de notificación personal.

La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del sujeto pasivo de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y/o defensa.

Ahora bien, el rol del juez ya no es el de mero aplicador de la ley, sino su intérprete, quien ha momento de efectuar su labor hermenéutica debe hacerlo desde y conforme a la Constitución. En el Estado de Derecho legal o en el llamado Estado Legislativo, la ley fue concebida como una norma completa y clara, la tarea era ser su aplicador. En el constitucionalismo contemporáneo el juez tiene que interpretar la Constitución, materializando derechos fundamentales, haciendo justicia, conforme estableció la S.C. N° 2246/2012, 8 de noviembre.

Por otro lado, los jueces de un Estado parte, están sometidos a la convención, con el deber y poder de realizar el control de convencionalidad de las normas internas y la Convención Americana, cuando resuelven un caso, si de dicho control observan que la ley doméstica es contraria a la convención debe de implicarlo, como ejemplo se cita el Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) Vs. Perú, Sentencia del 24.11.2006. Siguiendo con esa línea la CIDH en Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas) Sentencia del 26/9/2006, estableció que los jueces están sometidos a la convención, teniendo el deber de materializar y optimizar dicho contenido, ante una eventual colisión con las normas internas, el juez tiene el deber de inaplicar, por su falta de validez material, al carecer de efectos jurídicos. Toda ley contraria al objeto y fin de las disposiciones de la convención, no causan efectos jurídicos, por lo tanto, el juez tiene el deber de contrastar con el contenido de constitución, las normas del bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia de la CIDH, aspecto extensible a las Gerencias Regionales del SIN y a las instancias de la AIT. Sin embargo; no ocurrió, toda vez que ninguna actuación administrativa fue de conocimiento del sujeto pasivo, lesionando su derecho a la defensa sin acceder a los actuados, en igualdad de condiciones. Por lo que resulta evidente la acusación realizada por el demandante.

VI.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la notificación en tablero de secretaría con el acta de intervención por la carencia de sus requisitos de validez, contraviene lo establecido por los arts. 84 y 85, del CTB. Que al haberse notificado por cédula sin cumplir los requisitos exigidos, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, en razón a la amplia jurisprudencia esgrimida.

Que la notificación con la resolución sancionatoria de contrabando, por edictos en ausencia de los requisitos anotados, contraviene los arts. 83-I, 84 y 85 del CTB, aspectos que no fueron observados de forma correcta por la Autoridad Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo mismo, afecta principios, el derecho al debido proceso y la defensa del demandante. Que el silencio administrativo negativo hace plenamente viable el recurso de alzada, que no fue considerado por los de instancia.

La falta de notificación personal con el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, implica nulidad de obrados, no advertidos y determinados por la ARIT y la AGIT, por ende vulnera el derecho a la defensa como elemento del debido proceso, establecido en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E. Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación y el principio de verdad material, corresponde anular hasta la notificación con el acta de intervención.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2) y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por Víctor Alberto Urzagasti Fuentes, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ 1378/2015 de 3 de agosto; la Resolución ARIT-CSZ/RA 0425/2015 de 11 de mayo; la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS 151/2012 de 15 de octubre; en su mérito, se anula hasta la notificación con el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0061/2008 de 12 de octubre; para que la Administración Aduanera en base a los lineamientos de la presente resolución, efectúe una nueva notificación con la citada acta de intervención, velando las garantías procesales establecidas en la Constitución Política del Estado y las normas del bloque de constitucionalidad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



98

YPFB Andina S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 137 a 147, impugnando la Resolución Ministerial de Recurso Jerárquico N° 015/2015 de 21 de enero, de fs. 417 a 427, pronunciado por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, la respuesta de fs. 205 a 212 vta., el memorial de apersonamiento de fs. 192 a 197 vta., del tercero interesado, la réplica de fs. 242 a 247 y la dúplica de fs. 250 a 252 vta., el decreto de "Autos para Sentencia", los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

YPFB Andina S.A., representada legalmente por Rodrigo Humberto Joaquín Moscoso Blacud y Rodrigo Murillo Sasamoto, acreditando su personería por Testimonio de Poder N° 491/2015 de 15 de abril, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución Ministerial de Recurso Jerárquico N° 015/2015 de 21 de enero, amparada en el art. 58 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 2.4 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ. y 94 del D.S. N° 27172, expresando en síntesis lo siguiente:

Que la Superintendencia de Hidrocarburos, actual Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), el 21 de junio de 2002, por Resolución Administrativa SSDH N° 0274/2002, otorgó en favor de la entonces denominada empresa Petrolera Andina S.A., actual YPFB Andina S.A., una concesión administrativa para la operación de un ducto menor por 40 años (Ducto 12); el 13 de marzo de 2014 se notificó a YPFB Andina S.A. con la R.A. ANH N° 0310/2014, que aprobó el presupuesto ejecutado de la gestión 2005 correspondiente al Ducto 12, acto que aprobó el citado presupuesto desconociendo la R.A. SSDH N° 0274/2002, afectando y lesionando los intereses y derechos subjetivos de la sociedad, por lo que se presentó recurso revocatorio en contra de la citada resolución.

El 12 de septiembre de 2014, se notificó a YPFB Andina S.A. con la Resolución R.A. ANH N° 2427/2014, que aceptó parcialmente el recurso de revocatoria, solo en lo que respecta a las transacciones, motivo por el cual la empresa demandante, interpuso recurso jerárquico contra la resolución citada.

El 23 de enero de 2015, se notificó a YPFB Andina S.A. con la R.M. R.J. N° 015/2015, pronunciada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, con la que se rechazó el recurso jerárquico, confirmando la R.A. ANH N° 2427/2014 y R.A. ANH N° 0310/2014.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

La empresa demandante refiere que, la autoridad administrativa generó un completo estado de indefensión y vulneró el debido proceso, quebrantando los principios de congruencia y sometimiento pleno a la ley, toda vez que si bien la R.A. N° 0310/2014, aprobó el presupuesto ejecutado 2006, pero lo hizo afectando los intereses de YPFB Andina S.A., referido a:

Costos de operación base:

a) Ingeniería.- Señala que, el importe por este concepto no fue aprobado por la ANH, bajo el criterio de que el concesionario no presentó documentación de respaldo. Adicionalmente refiere que, en la R.A. N° 2427/2014, la ANH, señaló que fueron diferentes empresas las que realizaron las auditorias y confundió el argumento de YPFB Andina S.A cuando manifestó: "no puede validar un monto bajo el supuesto que dicho monto fue verificado en las gestiones 2002 a 2004, mientras que el análisis corresponde al 2005...", al respecto, se reiteró que en la realización de la auditoria regulatoria practicada a los presupuestos ejecutados de las gestiones 2002 a 2005, se informó que el Contrato de Operación y Mantenimiento suscrito por la empresa HANOVER era compartido con la concesión de la Planta de Compresión y por tanto, para fines de distribución de costos de concesiones, se asignó en forma mensual \$us. 1.000.- para el mantenimiento y operación del Ducto de 12",

vale decir \$us. 12.000.- al año, cuyo costo de operación fue informado a la ANH en oportunidad de presentación de presupuestos ejecutados que YPFB ANDINA forma parte de las empresas del grupo B y por tanto, no le corresponde la aplicación de la Metodología de Asignación de costos aprobada por Resolución Administrativa SSDH N° 1088/2004 de 5 de noviembre, que establece criterios definidos para la asignación de costos, en tal sentido, corresponde al Regulador analizar la razonabilidad y prudencia del criterio utilizado por YPFB Andina S.A. para la distribución de costos o en su defecto, sugerir otro criterio.

Continúa refiriendo que, en el argumento expuesto por la empresa regulada, se explicó que el criterio de distribución de costos no fue aplicado solo en la gestión 2004, sino que fue aplicado desde la gestión 2002. Lo que extraña que dicha distribución fue aceptada en las RR.AA. Nos. 307/2014, 308/2014 y 309/2014 donde se aprueba el gasto en Ingeniería en las gestiones 2002 a 2004, y se establece que el importe de \$us. 12.000.- es razonable. En tal sentido, se rechazó el recorte realizado por la ANH al costo de Ingeniería y se reiteró la solicitud para que la misma autoridad aclare el criterio utilizado para la no aprobación del gasto asignado a la concesión del Ducto de 12" por concepto de ingeniería en la gestión 2005, ya que dicho criterio de asignación fue aprobada en las gestiones 2002 a 2004.

b) Cargos empresas Afiliadas.- Por otra parte refiere que, el importe por concepto de cargos a empresas relacionadas no fue aprobado por la ANH bajo el criterio que el concesionario no presentó información numérica detallada, señala que se informó a los auditorios regulatorios y se explicó en sus descargos a la ANH (mediante nota adjunta) que en fecha 31 de octubre de 2001, Repsol YPF Bolivia S.A. y la empresa Petrolera Andina S.A. (ahora denominada YPFB ANDINA S.A.), suscribieron un Contrato de Prestación de Servicios de Administración, en virtud del cual Repsol YPF Bolivia S.A. prestó servicios de administración hasta el año 2008. Los importes cancelados por los años auditados fueron aprobados anualmente por los socios en oportunidad de la reunión del Comité de Gerenciamiento. La metodología utilizada para la determinación del "Cargo a empresas Afiliadas" se realizaba bajo las siguientes premisas:

* Cálculo aproximado de horas del personal contratista que presta servicios en las diferentes áreas a la planta de compresión y Ducto de 12".

* Horas determinadas de acuerdo a las tareas que desarrolla el personal contratista.

La Administración tercerizada tiene como parte de sus funciones otorgar un soporte completo a todas las áreas, donde se cuenta con profesionales como ingenieros especialistas y administrativos de alto nivel. Las áreas involucradas que prestan servicios son: Gerencia comercial, gerencia de producción, gerencia económico financiera, gerencia de asuntos jurídicos, gerencia de resoluciones externas, gerencia de compras & contratos, gerencia de salud, seguridad y medioambiente, gerencia de planeamiento y gerencia de ingeniería & construcción.

Expresa que, cada área desarrolla diferentes tareas específicas para la concesión de la planta de compresión de Rio Grande y la el Ducto de 12", con la finalidad de cumplir con todos los requerimientos regulatorios y legales, además de las exigencias internacionales de calidad y tecnología.

Prosiguió manifestando que, en la R.A. ANH N° 2427/2014, se refirió que YPFB Andina S.A. presentó el contrato de servicio por la administración, así como las adendas donde se incluye una fórmula para calcular el costo del servicio de administración, empero contrariamente señaló que la ANH no cuenta con la información que le permita verificar el importe ejecutado por YPFB Andina S.A. para la concesión del Ducto de 12", continuó refiriendo que, al respecto, YPFB Andina S.A. aclaró oportunamente que el gasto por concepto de Cargos a empresas Afiliadas Ducto de 12" corresponde a una distribución de costos sugerida por YPFB Andina S.A., toda vez que el Contrato de Prestación de Servicios de Administración fue suscrito entre Repsol YPF Bolivia S.A. y la entonces denominada empresa Petrolera Andina S.A., razón por la cual dicho contrato no corresponde de forma exclusiva a la administración de la concesión del Ducto de 12".

Subsiguientemente refiere que, el importe total por concepto de cargos a empresas Afiliadas, es distribuido por YPFB Andina S.A. entre las concesiones de la Planta de Compresión y del Ducto de 12" en función a las horas dedicadas por el personal administrativo, toda vez que YPFB Andina forma parte de las empresas del Grupo B, por tanto no le corresponde la aplicación de la metodología de asignación de costos aprobada por R.A. SSDH N° 1088 de 5 de noviembre, que establece criterios definidos para la asignación de costos, en tal sentido corresponde al Regulador analizar la razonabilidad y prudencia del criterio utilizado por YPFB Andina S.A. para la distribución de costos o en su defecto, sugerir otro criterio.

Menciona que los criterios de distribución citados fueron analizados por la ANH, en las RR.AA. Nos. 307/2014, 308/2014 y 309/2014 donde se aprueban los cargos a empresas Afiliadas en las gestiones 2002 a 2004, en las que la ANH manifestó que los gastos son necesarios para el funcionamiento de la concesión ya que incluyen los salarios del personal técnico y administrativo, lo que extrañamente en la gestión materia de autos se rechaza el citado cargo, considerando que el criterio aplicado es el mismo. -prosigue refiriendo que- el argumento manifestado por la ANH, para la no aprobación del gasto en administración del Ducto de 12" denota la falta de un análisis de razonabilidad y prudencia, debido a que el regulador no puede dejar de aprobar un importe sin un criterio definido y más aún si este corresponde a un criterio de distribución de costos sugerido por YPFB Andina S.A. a fin de establecer el importe de los gastos de administración de una concesión. En caso de que la ANH considere no razonable el monto asignado por el concesionario, debe establecer el monto apropiado en base a criterios de razonabilidad y prudencia.

c) Cargos por depreciación.- Expresa que, el cargo por depreciación debe considerarse un periodo de 35 años, en atención a lo establecido en el art. 83 del D.S. N° 26116, norma legal que establece que en la depreciación para el cálculo de las tarifas de requerimiento de ingresos, se aplicará la metodología de depreciación sobre una base lineal, debiendo considerarse un periodo de vida útil de 20 años para ductos y estaciones de compresión y bombeo existentes, en este sentido, esta disposición es válida para tarifas de requerimiento de ingreso y no de flujo de caja como es el caso de YPFB Andina S.A.

Al respecto señaló, que la R.A. SSDH N° 0274/2002 de 21 de junio, que otorgó la concesión administrativa a la antes denominada empresa Petrolera Andina S.A. para la operación del Ducto de 12", incluye el flujo de caja de 20 años con determinaciones regulatorias aprobadas por el propio ente regulador que forman parte del cálculo de la tarifa de transporte vigente, entre las determinaciones citadas, el

regulador aprobó la estructura de flujo de caja y no las tarifas de requerimiento de ingresos, además del periodo de depreciación de 25 años (tasa de depreciación de 4%) bajo la metodología línea recta, en tal sentido, no correspondía el ajuste realizado por la ANH, mismo que contempla 35 años de depreciación, ya que dicho periodo no corresponde al aplicado en el cálculo de la tarifa vigente. El importe de depreciación que debe ser aprobado asciende a \$us. 1.200, que corresponde a 12 meses de operación de ducto durante la gestión 2005.

d) Costo de pago de tasa SIRESE.- Manifestó que en la R.A.-2428, la ANH señaló que realizó un ajuste de \$us. 0.3 en función a la información presentada por YPFB Andina S.A., Al respecto reiteró que con base en los volúmenes aprobados por la ANH, el importe de la tasa SIRESE debe ser de \$us. 30.- y no de \$us. 26.-, en ese sentido refiere que, bajo estas circunstancias, los argumentos señalados a pesar de encontrarse debidamente fundamentados no fueron debidamente valorados por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, en la R.M. N° 015/2015 de 21 de enero.

En base a los cuatro puntos expuestos precedentemente, continuó reiterando los mismos con la misma argumentación, para luego posteriormente cimentar su demanda manifestando:

Falta de motivación y fundamentación.

Al respecto, la empresa demandante, acusa falta de motivación y fundamentación sobre lo reclamado en la resolución impugnada, observándose que no se dio respuesta sobre los aspectos de fondo denunciados como incorrectos, aspectos puntuales esgrimidos, siendo claro y evidente que el análisis y valoración planteada no fueron absueltos por la autoridad administrativa demandada, vulnerando la garantía del debido proceso, establecida en el art. 117 del C.P.E., quebrantando el principio de legalidad.

En ese sentido expresó que, la resolución de una impugnación, debe tener la debida y suficiente fundamentación de los antecedentes y los fallos ya que supone exponer que no solo es el razonamiento, sino respaldar el mismo con las normas jurídicas tanto sustantivas como adjetivas que sean aplicables al caso, lo que significa absolver todos los reclamos sometidos a su consideración, de modo tal que le permita al apelante impugnar la decisión de esos puntos, lo contrario significa vulnerar el debido proceso consagrado por los arts. 115 y 119 de la C.P.E., citando además como línea jurisprudencial sentada en las SS. CC. Nos. 2023/2010-R de 9 de noviembre, 0871/2010-R, 1365/2005-R, 2227/2010-R y 0405/2012-R, agregando se trata de presupuestos jurisprudenciales que fueron desconocidos.

I.2.1.- Dentro de la fundamentación técnica, señaló que sin reconocer y menos consentir la vulneración de los principios, derechos y garantías constitucionales citadas precedentemente, en ejercicio pleno de los derechos, expresó por qué técnicamente la R.M. R.J. N° 015/2015, dictada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, es lesiva, perjudicial y atentatoria a los intereses legítimos y derechos subjetivos de YPFB Andina S.A., haciendo hincapié respecto a los costos de operación base ingeniería; cargos empresas afiliadas, depreciación; pago de tasa y SIRESE, respaldando cada una de ellas con aspectos técnicos, volviendo a sustentar los argumentos teóricos desarrollados precedentemente.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos detallados y al amparo de los arts. 2 numerales 2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre, art. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ. y art. 94 del D.S. N° 27172, solicitó que se dicte sentencia declarando probada la demanda, disponiendo la nulidad de la Resolución Ministerial de Recurso Jerárquico N° 015/2015 de 21 de enero, hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la autoridad demandada emita un nuevo acto administrativo aceptando totalmente el recurso jerárquico, interpuesto por YPFB Andina S.A. contra la R.A. ANH N° 2427/2014, conforme los parámetros técnicos y legales establecidos para el caso concreto.

II. De la contestación a la demanda

El Ministerio de Hidrocarburos y Energía, a través de su representante legal, Luis Alberto Sánchez Fernández, contestó negativamente la demanda por memorial cursante de fs. 205 a 212 vta., argumentando en síntesis lo siguiente:

II.1.- Sobre la falta de motivación y fundamentación en el recurso jerárquico.

Previo a responder al acápite señalado, hizo referencia al art. 44 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por D.S. N° 26116 de 21 de marzo de 2001, referido al procedimiento de revisión y aprobación por parte del ente regulador de la información anualizada del presupuesto de inversiones y de operaciones del concesionario. Sobre lo que refiere que la normativa citada, le otorga al ente regulador la potestad de aprobar los presupuestos ejecutados que a criterio suyo sean considerados racionales y prudentes, rechazando aquellos gastos o montos que no posean estas características, lo cual encuentra un sustento en la facultad discrecional que reviste la actividad de la administración pública, con mayor incidencia por su naturaleza en materia regulatoria de servicios públicos, citando asimismo como línea jurisprudencial la S.C. N° 2252/2010-R, de 19 de noviembre, referida a la potestad administrativa discrecional.

Señala que, el modelo de regulación tarifaria por tasa de retorno permite a la empresa regulada la recuperación de todos los costos razonables incurridos en la prestación del servicio, cuyo intereses de la empresa es el reconocimiento total de los costos e inversiones presentadas al regulador para maximizar sus beneficios, inclusive buscar el reconocimiento de los mismos que podrían resultar innecesarios o excesivos, para lo cual, resulta imprescindible que el regulador cuente con información y documentación de respaldo presentada al mayor detalle posible por la empresa regulada para que estas sean reconocidas como racionales y prudentes, haciendo de esta forma posible que la autoridad administrativa forme convicción sobre la racionalidad y prudente criterio de los costos de inversiones realizados. Se tiene claro entonces que la carga de la prueba en los procedimientos de aprobación corresponde a la empresa concesionaria la actividad de transporte, demostrar la racionalidad y prudencia de los costos e inversiones realizadas, si no lo hiciere, el regulador amparado en la normativa desarrollada tiene plena facultad de rechazar los mismos. Por todo lo expuesto, resultan ilógicas las argumentaciones plasmadas por YPFB Andina S.A., en la demanda respecto a una supuesta falta de motivación y la ausencia de remisión a la normativa específica para el rechazo de los gastos reclamados. En tal sentido, expresó que si bien el elemento motivación implica la necesidad de la existencia del desarrollo fáctico y normativo que motiva la determinación de la administración pública, y en el caso el mismo no es acorde con el razonamiento del administrado o

no satisface el interés reclamado, no significa de ninguna manera la ausencia de dicho elemento, pues el requisito de validez del acto administrativo fue cumplido.

II.2.- Con relación a los gastos de Ingeniería, expresa que durante el transcurso del proceso en la vía administrativa tanto el ente regulador como el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, en etapa recursiva este último, sostuvo que no se ha reconocido este costo simplemente porque YPFB Andina S.A. no contaba con el proyecto de mantenimiento para el Ducto de 12" que le permita realizar un mantenimiento debidamente planificado del mismo, pero sobre todo porque no se pudo verificar registros o informes de actividades de mantenimiento realizados en el Ducto de 12", consiguientemente no existiría documentación que permita avalar si las actividades de mantenimiento se encuadran a las necesidades de concesión. En ese sentido señaló que no está en discusión la asignación de \$us. 1.000.- en su contabilidad de forma mensual, sino que no se haya demostrado el "gasto" acompañando las facturas, contratos u otra prueba que lleve al regulador a evidenciar el gasto efectivo de lo asignado.

II.3.- Respecto a que no se puede demostrar la ejecución efectiva del gasto Cargo a empresas Afiliadas, por cuanto el importe establecido en el presupuesto ejecutado del Ducto 12" es el resultado de una distribución del gasto total ejecutado en el ítem de administración para las concesiones de la Planta de Compresión y ducto 12" en consideración a que la administración es realizada para ambas concesiones bajo el contrato de prestación de servicios de administración, suscrito entre Repsol YPF Bolivia S.A. y YPFB Andina S.A., por ello dicho contrato no corresponde de forma exclusiva a la administración del Ducto 12". Expresa que la empresa reitera inextenso los argumentos esgrimidos en instancia jerárquica, sin agregar agravio alguno que a criterio suyo se ha presentado como consecuencia de la emisión del acto impugnado. Agregó que no se desconoce la existencia del Contrato Administrativo del Ducto 12" y las adendas existentes suscrito por YPFB Andina y la empresa Repsol YPF S.A., documentos a través del cual la demandante demuestra únicamente la existencia de la relación contractual con la citada empresa, pero no prueba la ejecución del monto reclamado por Andina, respecto a la cuenta de empresas afiliadas.

II.4.- Sobre los costos de depreciación, refiere que lo aseverado en este punto no fue un argumento utilizado en la vía administrativa, pero con el fin de que no queden dudas sobre lo resuelto por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y ratificado por la autoridad demandada, manifiesta que según lo dispuesto por el D.S. N° 26116 de 16 de marzo de 2001, en la determinación de la tasa de depreciación para el cálculo de las Tarifas de Requerimiento de Ingresos, se aplicará la metodología de depreciación sobre una base lineal, debiendo considerarse un período de vida útil de 20 años para ductos y estaciones de compresión y bombeo existentes, 35 años para los ductos nuevos y para nuevos estacionamientos de compresión y bombeo, en estos casos la tasa de depreciación anual deberá ser aprobado por la superintendencia; en ese sentido hace hincapié que para la verificación de la vida útil señalada, en sí la carga de la prueba corresponde a los concesionarios, en este caso a YPFB Andina S.A. y no al ente regulador. Además que la estructura tarifaria presentada en el cuadro con datos y variables, no fue expuesto en la vía administrativa y no existe dentro del expediente administrativo, al establecido en el cuerpo normativo señalado (35 años para ductos nuevos).

Por otra parte refiere que existe contradicción en la demanda, porque no se pudo proponer una depreciación de 25 años en aplicación de la segunda parte del primer párrafo del art. 83 del D.S. N° 26116, porque a momento de su solicitud el decreto supremo señalado, no se encontraba en vigencia; por lo tanto los activos de ductos y estaciones de compresión y bombeo incorporados, activados o adquiridos posteriores a la fecha de publicación del D.S. señalado corresponde aplicar 35 años como periodo de depreciación.

Prosiguió reiterando que, en cuanto a la tarifa aprobada, la empresa presenta un cuadro con datos y variables, que no fue expuesto en la vía administrativa y segundo que no existe dentro del expediente administrativo; es decir que dicho cuadro, no tiene ningún valor legal probatorio, mientras no sea aprobado por autoridad competente y por el conducto regular, lo cual no demostró.

II.5.- Sobre el pago de la tasa SIRESE señala que, la empresa demandante refirió que de acuerdo a la norma aplicando los ingresos brutos, que alcanzan 15.011,17 MPC aprobado por la ANH mediante R.A. N° 0310/2014, de acuerdo al art. 26 de la Ley de Hidrocarburos, sin ningún otro razonamiento ni cálculo, por lo que esa sería la razón por la que corresponde que se apruebe \$us. 30.-, al respectó la autoridad demandada refiere que, se ha definido el pago de la tasa SIRESE, de acuerdo a la normativa vigente reconociendo el monto ejecutado, considerando el monto de \$us. 26.- como razonable y prudente, en función a la información presentada por YPFB Andina S.A.; además que la empresa demandante no demuestra en base a qué cálculo y bajo qué parámetros correspondería el monto de \$us. 30.- y dónde estaría la diferencia de \$us. 4.- simplemente lo señala sin mayor argumentación ni respaldo legal, ni documental, menos de cálculo.

I.5.- Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se dicte Sentencia declarando improbadamente la demanda y sea con costas.

III. Respuesta del tercer interesado.

La Agencia Nacional de Hidrocarburos, a través de su representante legal Gary Andrés Medrano Villamor, en su condición de director ejecutivo de dicha entidad, se apersonó a mérito de la R.S. N° 05747 de 5 de julio de 2011; exponiendo en síntesis lo siguiente:

III.1.- Que la razón principal por la que la Agencia Nacional de Hidrocarburos no reconozca el presente gasto de Ingeniería, radicó en la carencia de documentación que la respalde y que cumpla con los principios de razonabilidad y prudencia que rigen las aprobaciones de todo presupuesto ejecutado; que dentro del debido proceso que se efectuó a YPFB Andina S.A., el mismo tuvo la oportunidad de emitir sus descargos, agravios, argumentaciones; puesto que, en su momento el regulador y la autoridad jerárquica evaluaron que no era conducente y en definitiva que no existió vulneración a su derecho a la defensa ni al debido proceso.

III.2.- Que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, no reconoció el gasto de Cargo de empresas Afiliadas, por la falta de desglose de la información presentada por la empresa, al regulador, con lo cual se tiene una carencia de documentación que respalde aprobación alguna y que cumpla con los principios de razonabilidad y prudencia que rigen las aprobaciones de todo presupuesto ejecutado.

III.3.- Respecto a la depreciación, refirió que YPFB Andina S.A. considera que la R.A. N° 0310/2014 que aprueba el presupuesto ejecutado 2005, del importe de depreciación debe considerar un periodo de 35 años en atención a lo establecido en el art. 83 del D.S. N° 26116, sobre lo que señaló que la R.A. SSDH N° 274/2002 de 21 de junio, que otorgó la concesión administrativa a la antes denominada empresa Petrolera Andina S.A., para la operación del Ducto de 12", incluye el flujo de caja de 20 años con determinaciones regulatorias aprobadas por el propio regulador que forman parte del cálculo de la tarifa de transporte vigente, entre las determinaciones citadas, el Regulador aprobó la estructura del flujo de caja y no las tarifas de requerimiento de ingresos, además del periodo de depreciación de 25 años (tasa de depreciación de 4%) bajo la metodología de línea recta; en tal sentido no corresponde el ajuste realizado por la ANH mismo que contempla 35 años de depreciación ya que dicho periodo no corresponde al aplicado en el cálculo de la tarifa vigente. Del contexto señalado supra, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, rechaza las afirmaciones señaladas precedentemente. Citando al efecto el art. 83 del Reglamento de Hidrocarburos por ductos aprobado mediante D.S. N° 26116 de 16 de marzo de 2001, aclarando al respecto que los bienes se deprecian cuando entran en uso y nunca antes.

III.4.- Sobre la Tasa de Regulación SIRESE refirió que, la fundamentación contenida en la RM R.J. "019/2015" (sic), expresa que, por concepto de la Tasa SIRESE para la gestión 2005, se realizó en base a los parámetros establecidos por norma y al presupuesto reportado por mes por la propia empresa y al ajuste realizado por la ANH, es decir de \$us. 26.-, además que la empresa demandante no demostró ni sustentó en base a qué cálculo y bajo qué parámetros correspondería el monto de \$us. 30.- y donde estaría la diferencia de \$us. 4.-.

III.5. Petitorio.

Concluyó solicitando que se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, y sea con costas.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, por proveído de 17 de septiembre de 2015 (fs. 248) se dio por presentada la réplica por memorial de fs. 242 a 247, corrida en traslado, la autoridad demandada presentó la dúplica por documento de fs. 250 a 252 vta., posteriormente, se decretó "autos para sentencia".

En ese sentido se debe señalar que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Hidrocarburos.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

Que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, el 21 de junio de 2002, por R.A. SSDH N° 0274/2002, otorgó en favor de la entonces denominada empresa Petrolera Andina S.A., actual YPFB Andina S.A., una concesión administrativa para la operación del Ducto de 12".

El 13 de marzo de 2014 se notificó a YPFB Andina S.A. con la RA ANH N° 0310/2014, que aprobó el presupuesto ejecutado de la gestión 2005 correspondiente al Ducto de 12", con este acto se aprobó el citado presupuesto, por lo que la empresa ahora demandante, presentó recurso revocatorio en contra de la citada resolución.

El 12 de septiembre de 2014, se notificó a YPFB Andina S.A. con la R.A. ANH N° 2427/2014, en la que se aceptó parcialmente el recurso de revocatoria, solo en lo que respecta a las transacciones, motivo por el cual la empresa demandante, interpuso recurso jerárquico contra la resolución citada.

El 23 de enero de 2015, se notificó a YPFB Andina S.A. con la R.M. R.J. N° 015/2015, pronunciada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, con la que se rechazó el recurso jerárquico, confirmando la R.A. ANH N° 2427/2014 y R.A. ANH N° 0310/2014.

V. De la problemática planteada.- Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el pilar fundamental, motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si la R.M. R.J. N° 15/2015, carece de motivación y fundamentación cuando confirma las R.A. ANH N° 2427/2014 de 10 de septiembre y ANH N° 0310/2014 de 10 de febrero, por lo que se debe realizar el siguiente análisis:

CONSIDERANDO: II.-

II.1.- Fundamentos jurídicos del fallo.

Que de la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene que:

Al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se refiere a constatar, si es evidente la falta de motivación y fundamentación en la resolución impugnada, siendo que la misma sería violatoria de los derechos subjetivos de la empresa demandante.

En ese sentido se tiene que la ANH, en el marco del inc. g) del parág. III del art. 58 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos (RTHD), que establece que el ente regulador aprobará a los concesionarios, presupuestos ejecutados, racionales y prudentes, pudiendo considerar para tal efecto las recomendaciones de las auditorías regulatorias externas, así como rechazar los gastos y/o montos considerados como no racionales o no prudentes, en virtud de lo cual por R.A. ANH N° 0310/2014 de 10 de febrero, resolvió "Aprobar sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el Presupuesto Ejecutado de la gestión 2005 correspondiente a la concesión Ducto 12" de la empresa YPFB Andina S.A.

Contra dicha determinación YPFB Andina S.A. interpuso recurso de revocatoria que fue resuelta por R.A. ANH N° 2427/2014 de 10 de septiembre, que resolvió aceptar parcialmente el recurso de revocatoria, únicamente en lo que respecta a las Transacciones de conformidad a lo establecido en el inc. b), parág. II del art. 89 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial-SIRESE, aprobado por D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, por consiguiente aprobar el monto del Presupuesto Ejecutado por la gestión 2005, fallo contra el que la empresa regulada interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por R.M. RJ N° 15/2015 de 21 de enero, confirmando la R.A. ANH N° 2427/2014 de 10 de septiembre y en su mérito la R.A. N° 0310/2014 de 10 de febrero, resolución pronunciada por la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

En ese contexto, sobre la supuesta falta de motivación y fundamentación de la resolución impugnada, cuestionamiento efectuado por YPFB Andina S.A., lo que estaría vulnerando los derechos subjetivos de la empresa regulada, corresponde expresar lo siguiente:

1.- Sobre la controversia referida a "Si la Resolución Ministerial R.J. N° 15/2015 carece de motivación y fundamentación", cuando confirma la R.A. ANH N° 2427/2014 de 10 de septiembre, por ende la R.A. N° 0310/2014 de 10 de febrero, se debe realizar el siguiente análisis:

1.1.- Es necesario referirse ineludiblemente a qué se entiende por motivación y fundamentación de una resolución judicial o administrativa, en ese sentido se tiene que la motivación o fundamentación, es justificar la decisión de un fallo o si se quiere en forma más explícita, es mostrar las razones que permiten considerar por qué el juzgador establece una determinada decisión sobre el conflicto o controversia puesto a su conocimiento.

Sobre la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales, la jurisprudencia constitucional ha determinado que la motivación de la resolución administrativa o judicial, está directamente relacionada con el derecho al debido proceso y que no es necesario que la motivación sea ampulosa sino que puede ser concisa y reducida, siendo lo único importante que ésta explique y justifique las razones de la decisión final del juzgador para que pueda activarse el derecho a la impugnación, así se han pronunciado reiteradamente las sentencias constitucionales y en particular la S.C. N° 0012/2006-R de 4 de enero del 2006, que señala: "La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, consagrados en el art. 16-IV Constitucional (art. 117 parág. I de la C.P.E. Vigente), y se manifiesta como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional, de tal manera que sea posible a través de su análisis, constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aun cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento...".

1.2. En el caso de análisis, del examen de la R.M. R.J. N° 15/2015 de 21 de enero, no se evidencia una falta de motivación en la confirmatoria de la R.A. ANH N° 2427/2014 de 10 de septiembre, emergente del recurso jerárquico interpuesto por YPFB Andina S.A., por el contrario, resolvió cada uno de los puntos impugnados, de la siguiente manera: Costos de operación respecto a: 1) Gasto de ingeniería, señalando que no se ponía en duda el criterio de distribución, y que la empresa regulada haya asignado en su contabilidad \$us.1.000.- de forma mensual para el mantenimiento y operación del Ducto de 12", sino lo que observó es que YPFB Andina S.A. no demostró el gasto, que conlleva la presentación de facturas, contratos u otra prueba que lleve al regulador a evidenciar el gasto efectivo de lo asignado, cuya carga de la prueba precisamente corresponde a la empresa demandante; 2) Sobre cargos a empresa afiliada, también fue atendida en el recurso jerárquico, expresando que no se desconoce la existencia del Contrato Administrativo del Ducto 12" y las Entidades existentes suscrita por YPFB Andina S.A. y la empresa REPSOL YPF S.A., cuya relación contractual no prueba la ejecución del monto reclamado por la empresa Andina, respecto a la cuenta de empresas afiliadas, cuya omisión no se le puede atribuir al ente regulador, mucho menos pretender que apruebe un gasto que desconoce; 3) Sobre la depreciación, manifestó que si bien es cierto que la solicitud de concesión se realizó el 19 de abril de 1999, bajo el Reglamento aprobado por D.S. N° 24398, que en su art. 79 se considera un periodo de depreciación de 25 años para los ductos nuevos, no siendo menos evidente que la concesión fue otorgada en junio de 2002, en vigencia del reglamento aprobado por D.S. N° 26116, norma aplicable al caso concreto, que en su art. 83 claramente establece un periodo de depreciación de 35 años para ductos nuevos, aspecto que también fue atendida en la resolución impugnada; y 4) Sobre el costo Tasa SIRESE, refirió que la empresa regulada en base a qué cálculo y bajo qué parámetros correspondería el monto que reclama y dónde estaría la diferencia del valor restante, en función a la carga de la prueba en los procedimientos de aprobación de presupuestos ejecutados, esto es sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia, ajustando sus actuaciones a lo dispuesto por el art. 30-a) del Decreto Supremo señalado, que establece que los actos administrativos serán motivados con referencia a hechos y fundamentos de derecho cuando resuelvan recursos administrativos y cuando deban serlo -como ocurre en el caso de autos-en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa; garantizando el estado de derecho del administrado que se constituye en un pilar fundamental de la garantía constitucional del debido proceso, obligación que debe ser cumplida por la autoridad

administrativa al resolver los puntos objeto de recurso de revocatoria, y observados por instancia jerárquica, señalando claramente las razones técnico legales por las cuales la Autoridad de Recurso Jerárquico confirmó la R.A. ANH N° 2427/2014 de 10 de septiembre, y en su mérito la R.A. N° 0310/2014 de 10 de febrero, considerando los aspectos de orden técnico y legal expuestos, advirtiéndose no ser evidente la vulneración de ningún derecho o precepto constitucional como se denunció en la demanda.

II.2.- Conclusiones: Que del análisis precedente, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la R.M. R.J. N° 15/2015 de 21 de enero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, particularmente en la resolución impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 137 a 146 vta., interpuesta por YPFB Andina S.A., y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la R.M. R.J. 15/2015 de 21 de enero.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



99

**Compañía Minera Colquiri S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 123 a 132 vta. interpuesta por Compañía Minera Colquiri S.A, en la que impugna la Resolución Jerárquica AGIT RJ N° 1972/15 de 30 de noviembre de 2015 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 203 a 214, réplica de fs. 218 a 223 vta., y dúplica de fs. 227 a 229; los antecedentes del proceso; y

I. Considerando de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Compañía Minera Colquiri S.A, señala que la resolución administrativa de Devolución Indevida N° 21-0036-2014, fue notificada en 30 de diciembre de 2014, mediante la cual se establece a la empresa una obligación tributaria correspondiente a una supuesta devolución indebida más accesorios igual a UFV 418.567 monto que incluye tributo omitido e intereses por los periodos enero, febrero y marzo de 2010, correspondiendo los reparos a supuestas compras que no cuentan con medios fehacientes de pago.

Que contra dicha resolución se presentó recurso de alzada, por el que se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0344/2015, que resolvió confirmar la Resolución Administrativa y que mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1120/2015 fue anulado.

Que en mérito a lo dispuesto se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 00773/2015 de 14 de septiembre que nuevamente confirmó la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0036-2014, por lo que la Compañía Minera Colquiri S.A., interpuso el recurso jerárquico que fue resuelto por la Resolución AGIT-RJ 1972/2015 que confirmó la de alzada.

I.1.2.- Fundamentos de la demanda.

La empresa demandante manifiesta que la resolución jerárquica impugnada es atentoria no solo a sus intereses sino contra la seguridad jurídica y debido proceso en todos sus elementos constitutivos, debido a que no tomó en cuenta los argumentos ni los documentos presentados como descargos.

Señala que a través del contrato Overhead se ha creado una sinergia entre Sinchi Wayra y Colquiri, ayudando a ambas empresas involucradas a reducir costos, bajo la perspectiva de unificar ciertos gastos comunes a empresas de similar objeto y siempre que estas tengan vinculaciones de algún tipo, como en el caso presente de carácter societario.

Sinchi Wayra como prestadora del servicio, crea valor para Colquiri y en tal virtud recibe como compensación un emolumento por el servicio prestado, toda esta mecánica ha sido diligentemente trazada en el contrato, reflejando de esta manera que existen servicios prestados de carácter efectivo y palpable, conforme consta de toda la documentación cursante en el expediente administrativo y que de manera expresa solicitó sea considerada, analizada y valorada, para deferir justicia en derecho.

En ese orden, indica que el contrato de overhead suscrito entre Colquiri y Sinchi Wayra S.A. tiene como objeto realizar trabajos contables y de otro tipo, sin referir que el objeto sea sobre temas tributarios, teniendo como premisas legales y válidas el ser un contrato legal y lícito, su objeto es la definición de la administración general de una empresa por parte de otra, no versa sobre materia tributaria, y respeta las normas vigentes, debido a que no crea figuras ni procedimientos al margen de la ley, sobre todo es un contrato de contenido empresarial y cuyo fin único es la creación de sinergias que tiene como efecto final la disminución de costos recurrentes para empresas de un mismo grupo.

Por otra parte indica que existe el movimiento contable necesario que acredita el flujo de efectivo entre sociedades, destinado al pago de una serie de obligaciones, en base a la administración general de la que estaba obligada Sinchi Wayra S.A. hacia su subsidiaria Colquiri, de manera bancarizada, conforme consta en los documentos respectivos y cursantes en el expediente administrativo, mediante abonos de las cuentas Colquiri moneda nacional a Sinchi Wayra S.A., en los Bancos BISA y BCP, manejo de flujo de efectivo destinado al pago de varias obligaciones, entre ellas los pagos por el servicio de Overhead, por ello esos pagos existen, son verdaderos, fehacientes y de manera incontratable para todos los fines válidos.

Señala que la interpretación parcial realizada por la AGIT, desconoció la realidad de las operaciones realizadas, que han sido por demás probadas, en instancia de fiscalización y de impugnación, en aplicación de los principios de pertinencia y oportunidad de la prueba, y que lamentablemente se restringió un legítimo derecho a gozar de un crédito fiscal absolutamente válido.

Que los medios de pago empleados, son absolutamente fehacientes, bancarizados y cubre las obligaciones de correcta forma, al cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes como son:

La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada y la realización efectiva de la transacción.

La nota fiscal existe y es absolutamente válida, el servicio está vinculado a la actividad sujeta a imposición y se evidencia que la transacción es efectiva. La observación de la Administración Tributaria se circunscribe a la inexistencia de medios fehacientes de pago, no a la vinculación a la actividad ni a la validez de la factura, en base a los cruces realizados por la Administración Tributaria, en los que consta que Colquiri recibió las facturas de Sinchi Wayra S.A. (emisor de estas) las declaró y pagó los impuestos correspondientes, tributariamente la transacción se ha efectivizado y no existe posibilidad alguna que permita entender que la transacción o fue realizada.

Que respecto al contrato de arrendamiento de las Concesiones Mineras, activos y derechos del Centro Minero Colquiri que suscriben el Ministerio de Comercio Exterior e Inversión de la República de Bolivia, la Corporación Minera de Bolivia COMIBOL, la sociedad denominada Compañía Minera Colquiri S.A. y Compañía Minera del Sur S.A. COMSUR S.A. manifiesta que el Testimonio N° 67/2000 de 27 de abril, otorgado por ante Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 003, sobre el que la AGIT señala: "...que el Estado al suscribir contratos con particulares obtiene una personalidad de derecho privado, y por distinción de su actividad y para efectos de derecho privado funda su doble personalidad como poder público y persona jurídicas o colectiva; por tanto, la afirmación de que el Estado sea parte del contrato no desvirtúa las obligaciones impositivas a las que se encuentra sujeta... la ARIT... señaló que la inoponibilidad establecida en el art. 14 de la L. N° 2492 (CTB) está referida a obligaciones impositivas y la simple decisión contenida en un contrato no puede modificar dichas obligaciones"

Refiere que esta cita de la AGIT está completamente fuera de contexto, pues la Compañía nunca señaló que en virtud al referido contrato podía vulnerar la normativa tributaria o menos aún, que dicho contrato sea oponible al fisco en materia impositiva, puesto que se trata de un contrato administrativo que no contiene disposiciones que puedan ser contrarias a la norma tributaria.

El referido contrato de arrendamiento en su numeral 1.4 menciona de manera taxativa que Sinchi Wayra (antes COMSUR) es la que ejerce el control sobre el arrendatario, que en el caso presente es Colquiri, por ello el contrato de overhead no se trata de un simple contrato entre particulares, sino de uno que fue realizado en virtud a la necesidad de implementación de un contrato suscrito con el Estado Boliviano y a partir del cual se implementa una forma de administración.

Necesariamente se debe tener en cuenta este aspecto, pues es un tema esencial para el manejo de la operación minera en Colquiri y que, la forma de proceder administrativamente se encuadra en lo preceptuado en este contrato, que como se refirió fue suscrito con el Estado Boliviano y que, sin embargo, ahora es observado por instituciones del propio Estado, siendo que la forma de operar en Colquiri respondió al afán de lograr mayor beneficio en la ejecución de buena fe de este contrato.

Por otra parte indica que la AGIT rehúye considerar la prueba puesta a su consideración, como sale de la R.M. N° 281 de 19 de julio de 2011 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, respecto a la cual simplemente se limita a señalar que la resolución del recurso de alzada concluyó "... que el contrato de prestación de servicios Overhead suscrito entre Colquiri SA y Sinchi Wayra S.A., no establece las condiciones o circunstancias que den lugar a la compensación de deudas invocadas por el recurrente... además, los registros auxiliares y estados de cuentas bancarias presentados por el sujeto pasivo, tampoco demuestran operaciones de compensación de deudas..."

Cabe mencionar que en la resolución emitida dentro de otro proceso presentado por CATELBO contra la RND 10-0011-11 del Servicio de Impuestos Nacionales, el referido Ministerio vierte los siguientes conceptos, que se aplican a la verdad material del caso concreto "... Por otra parte, la compensación y el pago en especie, son formas alternativas de pago de deudas que se operan en defecto del pago en dinero. En

este sentido, estas formas alternativas de pago de deudas, tampoco se encuentran alcanzadas por el pago referido en el art. 66 num.11 del Cód. Trib. Boliviano, el art. 37 del D.S. N° 27310...”

Que el concepto vertido en la resolución ministerial referida, que refleja la fe del Estado, que otorga un respaldo claro y concreto a favor de la forma de manejo contable amparado en el contrato de overhead suscrito entre Colquiri y Sinchi Wayra S.A.; conforme las razones jurídicas que esta resolución emite, la compensación es una forma diferente de pago de deudas y la misma no puede tener el mismo tratamiento contable, tributario ni de registro que las obligaciones comunes, por ello Colquiri argumenta que no existieron pagos específicos por cada uno de los conceptos, sino pagos globales que incluían varias obligaciones, entre ellas las observadas, y por las cuales existían pagos bancarizados.

Claro está que un contrato de administración no ingresa al detalle de especificar que el pago de deudas entre partes se realizará a través de la compensación, sino que ésta es una forma de pago emergente de la realización de los servicios y actividades que si están detallados en el contrato. Ese manejo empresarial, adecuado a la norma no fue entendido por la Administración Tributaria ni por la AGIT, con la amplitud de criterio empleado por la entidad cabeza de sector financiero del Estado Plurinacional de Bolivia, como es el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

En ese sentido, el demandante hace mención como jurisprudencia al A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, con relación a los medios fehacientes de pago, que son los medios idóneos para acreditar el pago en una transacción, que si las operaciones han sido declaradas por ambas partes, aunque no se respalden el total de los montos, esto no quiere decir que la transacción no se hubiera realizado y si se han cumplido tres presupuestos para la apropiación del crédito fiscal, el depurar dicho crédito contraviene el principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492.

Señala que el reparo formulado no tiene un impacto fiscal real, solo tiene un impacto recaudatorio, en tal sentido se debe comprender que los requisitos de forma, simplemente sirven para colaborar en el control del crédito, no son la base esencial de la validez del mismo.

La mala aplicación de la forma necesaria, implica un costo adicional para el contribuyente, vía aplicación de cargas tributarias que no corresponden, por no estar dispuestas por ley y no formar parte del espíritu de la norma legal y reglamentaria, por ello el baremo esencial de los actos de la Administración Tributaria debe ser la ley, es decir, si la ley no impone límites taxativos, a través de la aplicación de forma no pueden crearse estos.

Señala que el crédito fiscal solo debería ser anulado o invalidado, ante existencia de indicios relativos a la falsedad de la operación, es decir, que la transacción no existió y se realizaron argucias de diversos tipos para lograr ese beneficio de manera indebida e ilegal, aspecto que en el presente caso no ha ocurrido, se ha verificado mediante cruce la existencia del proveedor que es Sinchi Wayra S.A., que este prestó el servicio, facturó y cobró el monto, además que Colquiri recibió el servicio y pagó por el mismo, la factura está declarada en la contabilidad de ambas empresas, y el impuesto emergente ha sido pagado. Por lo referido en el presente caso ni la Administración Tributaria ni la AGIT siquiera mencionan indicios de falsedad en los hechos, sino un aspecto formal que presumen, referido a la falta de comprensión respecto a la forma pago que está debidamente respaldada.

Si bien consideraron este razonamiento o línea doctrinal seguida y establecida arbitrariamente por la AGIT, se encuentra apartado de la ley y no guarda conformidad con la lectura de ninguna norma tributaria inherente a la devolución impositiva, porque resulta contrario a los principios de “legalidad” y de “realidad económica” que hacen a los tributos, incluso siguen, los hechos expuestos en el presente caso, tal como se demostró en la primera parte de este memorial, demuestran que Colquiri ha cumplido con dichas exigencias y corresponde que se le reconozca el crédito fiscal que ha sido indebidamente observado.

Asimismo, se tiene que la resolución impugnada ignora el hecho real y material que los gastos efectivamente realizados por Colquiri, han sido material y tangiblemente efectuados, que han sido pagados y registradas las transacciones, conforme disponen los citados arts. 70-4) del Cód. Trib. Boliviano y el art. 37 del D.S. N° 27310, documentos que en definitiva tienen también medios fehacientes de pago y se ha probado la efectividad de la transacción.

Como manifiestan se puede evidenciar y apreciar, que la resolución impugnada pronunciada por la AGIT dentro el procedimiento administrativo jerárquico, en lo principal afecta y restringe el legítimo derecho de Colquiri a la devolución impositiva establecida en los arts. 8 y 11 de la L. N° 843, la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, el D.S. N° 23944 de 30 de enero de 1995, así como los arts. 12 y 13 de la L. N°1963, el art. 2, 10,13, 14, 15 y 16 del D.S. N° 25465 modificado por los art. 13 y 15 del D.S. N° 26630 de 20 de mayo de 2002, normativa que establece y reconoce el principio de “neutralidad impositiva”.

Por otra parte la resolución impugnada vulneró el art. 6, 66 num. 11, 69, 70 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, art. 12-II del D.S. N° 27874, art. 37 del D.S. N° 27310, toda vez que bajo el principio de legalidad, se entiende que la Ley ha creado una salvedad, por la cual los medios fehacientes de pago, no están circunscritos a medios bancarizados, sino a medios que prueben de manera fehaciente y clara la existencia de la transacción.

Es así que los medios contables empleados para evidenciar la veracidad de las transacciones a través de la cuenta contable inter sociedades, cuenta con todos los requisitos necesarios para entender qué es un medio fehaciente, debido a que de manera plena se prueba la transacción, por la existencia de facturas por los servicios prestados se establece el correcto pago de las mismas y existen pagos bancarizados que si bien no son exactamente por el monto exacto de la factura, por ello no se constituirían en facturas apócrifas que no tienen respaldo y por consiguiente no solo reflejan una transacción, sino también reflejan la verdad material de los hechos y expresan la realidad económica de la empresa.

Petitorio.- Concluyó solicitando se declare probada la demanda dejando sin efecto legal la obligación tributaria correspondiente a la devolución impositiva por los periodos enero, febrero y marzo de 2010.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial, que cursa de fs. 203 a 214, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que conforme sale de los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 modificados por los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963, señalan que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías, recibirán la devolución de impuestos internos y aranceles, y que a fin de evitar la exportación de componentes impositivos, se devolverá un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, de igual forma, el art. 3 del D.S. N° 25465, dispone que el Crédito Fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme el art. 11 de la L. N° 843.

Como los exportadores no generan, o generan parcialmente debito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Señala que el 17 de octubre de 2014, la Administración Tributaria notificó a la Compañía Minera Colquiri S.A. con las Ordenes de Verificación CEDEIM N° 14990200608, 14990200609 y 1499200610 comunicando el inicio de un Proceso de Verificación bajo la modalidad Verificación Posterior CEDEIM del importe solicitando correspondiente al impuesto IVA, ICE y formalidades GA, de los periodos fiscales enero, febrero y marzo 2010, asimismo, mediante requerimiento de Documentación (Formulario 4003) N° 14290900223, 14290900227 y 14290900229, solicitó la presentación de Libros de Ventas y Compras IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingreso y egreso, estados financieros y dictamen de auditoría externa, estructura de costos detallada, medios fehacientes de pago de montos mayores a 50.000 UFV, contratos con compradores en el exterior, medios de pago de importaciones realizadas, descripción escrita y flujograma del proceso productivo, carpetas SDI.

Como resultado del trabajo de verificación el 29 de diciembre de 2014 la AT emitió el informe que observa el crédito fiscal debido a que las facturas que los generan 1) no están vinculadas al proceso de exportación y 2) que no cuentan con medios fehacientes de pago, estas últimas emitidas por Sinchi Wayra S.A. correspondientes a servicios prestados según el Contrato de Overhead, seguidamente, el 30 de diciembre se notificó a la Compañía Minera Colquiri S.A. con la resolución administrativa de Devolución Indevida N° 21-0036-2014 de 29 de diciembre, que determinó como impuesto indebidamente devuelto mediante CEDEIM la suma de 418.567 UFV por concepto de tributos adeudados, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, por el IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, e instruye por separado el inicio de procedimiento sancionador por 324.050 UFV.

De los papeles de trabajo que llevan los títulos de medios fehacientes de pago, señalan que se observó las Facturas N° 3076, 3079, 3083, 3085, 3086, 3089 y 3091, emitidas por Sinchi Wayra S.A. y la DUI C-7894, debido a que las mismas no se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago, depurando el crédito fiscal IVA, por un total de Bs 478.795.-

Que respecto a las Facturas N° 3076, 3079, 3083, 3085, 3086, 3089 y 3091, adicionalmente el sujeto pasivo presentó el comprobante de traspaso de fondos y otros que si bien fueron considerados, en alzada se observó la falta de documentación que permita relacionar los pagos efectivamente realizados con las facturas observadas; de igual forma señala que sobre las Facturas N° 3076, 3079, 3085, 3086, 3089 y 3091, presentó los Comprobantes N° 500002693, 500002733, 500003274, 500003324, 5000003319, 500003877 y 500004113, que de manera muy sucinta hacen referencia a las facturas objeto de depuración, empero no demuestran la erogación realizada por dichas facturas, no pudiendo constituirse dichos comprobantes en medios fehacientes de pago, asimismo se advierte que si bien se presentaron comprobantes de traspaso que reflejan los importes expuestos en los extractos bancarios de Colquiri, los importes de los traspasos de fondos no coinciden con las fechas y montos de las facturas observadas, no cursando mayor documentación que permita asociar los desembolsos efectuados por Colquiri a favor de Sinchi Wayra, con las facturas N° 3076, 3079, 3085, 3086, 3089 y 3091, no pudiendo constituirse en medios de pago de las transacciones observadas.

En ese punto enfatiza señalando que si bien el contribuyente proporcionó los comprobantes de abono a las cuentas de su proveedor, no se constituyen en medios fehacientes de pago, precisamente porque no permiten asociar o vincular los traspasos de fondos con las facturas observadas, es decir que el proveedor pudo haber declarado dichas facturas por los servicios prestados, no obstante, ello solo demuestra cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del proveedor, pero bajo ninguna perspectiva esta circunstancia puede ser considerada de documento "supletorio" a los medios fehacientes de pago.

De igual forma, es necesario recordar que la validez del crédito fiscal para el contribuyente está vinculado a tres requisitos como son 1) la emisión de la factura original, 2) que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada y 3) que la transacción haya sido efectivamente realizada, situación que no fue demostrada por lo que no es posible demandar la apropiación del crédito fiscal, así como tampoco presentar documentación "supletoria" que se aproxima a un medio fehaciente de pago, pueda ser considerada como prueba plena, precisamente porque no permite evidenciar de forma indubitable la realización efectiva de la transacción, en conclusión no se puede considerar documentación que no coincide con las fechas y montos de las facturas observadas, más aún cuando los traspasos reflejados en los comprobantes contables adjuntos, no detallan qué documento se está pagando o específicamente si las notas fiscales que se estarían pagando son las facturas observadas; en consecuencia la documentación contable presentada no demuestra que los traspasos realizados incluyan pagos de las facturas emitidas por Sinchi Wayra S.A. y observadas por la Administración Tributaria, debiendo en este punto declarar improbadamente la demanda.

Continua señalando que de la DUI C-7294 de 2 de marzo de 2010, de los documentos presentados por el sujeto pasivo como respaldo a la cancelación de la DUI, se evidencia que el anticipo y las transferencias al exterior son por cuenta de Sinchi Wayra S.A. y no así a nombre

de Colquiri, tal como señaló la Resolución de Alzada, asimismo indica que si bien la Compañía Colquiri S.A. suscribió con Sinchi Wayra un contrato overhead, por el que éste último se compromete a prestar servicios con su personal, según el alcance definido en el contrato y por estos servicios prestados, Colquiri SA. se obliga al pago del 10% del costo de producción mensual de operaciones, contra la emisión de la respectiva factura, esas facturas emitidas, a las que hace alusión el contrato overhead, fueron observadas por la Administración Tributaria en los periodos objetados de verificación, por no contar con medios fehacientes de pago, pues los documentos contables presentados por el sujeto pasivo no son suficientes para respaldar el pago realizado, es decir, que con la sola presentación de un contrato se verifica la relación comercial que pudieran tener dichas empresas, sin embargo, bajo ninguna circunstancia, el contrato por si mismo demuestra la efectiva realización de la transacción, razón por la cual tampoco corresponde lo afirmado por el demandante.

Por otra parte señala que la observación de la Administración Tributaria, no se encuentra relacionada con el efecto fiscal de la correspondencia débito-crédito, sino que tratándose de la devolución impositiva a través de CEDEIM, los exportadores, en aplicación del principio de neutralidad impositiva establecida en los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963, reciban la devolución del IVA respecto a transacciones por las cuales se demuestre la existencia de los medios fehacientes de pago mediante documentación bancaria, situación que en el presente caso fue observado al incumplirse lo dispuesto en el numeral 11 del art. 66 de la L. N° 2492, que textualmente señala "La ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción", razón por la cual no corresponden mayores consideraciones.

Que respecto al contrato de arrendamiento de las concesiones mineras, activos y derechos del Centro Minero Colquiri, el Estado al suscribir contratos con particulares obtiene una personalidad de derecho privado, y por distinción de su actividad y para efectos de derecho privado funda en su doble personalidad como poder público y persona jurídica o colectiva, por tanto, la afirmación de que el estado sea parte del contrato no desvirtúa las obligaciones impositivas a las que se encuentra sujeta, es decir, el de respaldar con medios fehacientes, los pagos o gastos que generan crédito fiscal de los que pretende beneficiarse el sujeto pasivo.

Asimismo solicita que no se tome en cuenta la prueba de reciente obtención presentada por la parte demandada, por no ajustarse a los principios procesales de la actividad administrativa y jurisdiccional.

II.1.- Petitorio.

Solicitó que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Compañía Colquiri

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En 17 de octubre se notificó a la representante legal de la Compañía Minera Colquiri S.A., con las Ordenes de Verificación CEDEIM N° 14990200608, 14990200609 y 14990200610, de 17 de septiembre de 2014, comunicando al sujeto pasivo el inicio de un proceso de verificación en la modalidad verificación posterior CEDIM del importe solicitado correspondiente al impuesto IVA, ICE y formalidades GA, relacionado a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, requiriendo con formularios 4003 N° 14290900223, 14290900227 y 14290900229 de 15 de octubre de 2014, la presentación de Libros de ventas y compras, notas fiscales de respaldo de crédito fiscal IVA originales, extractos bancarios, comprobantes de ingreso y egreso, estados financieros y dictamen de auditoría externa, estructura de costos detallada, medios fehacientes de pago, contratos con compradores en el exterior, medios de pago de importaciones realizadas, descripción escrita y flujograma del proceso productivo, carpetas SDI y otros.

El 29 de diciembre de 2014, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE.SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/03906/2014, estableciendo que como resultado de la verificación efectuada al contribuyente Colquiri, se evidenció la existencia de notas fiscales no vinculadas al proceso de exportación y nota fiscal que incumple los requisitos de la validez de los mismos, así como notas fiscales que no cuentan con el medio fehaciente de pago, sobre las que concluye que la documentación presentada sólo demuestra el traspaso de fondos entre Sinchi Wayra y Colquiri, no pudiendo determinarse con certeza que dichos desembolsos correspondan al pago de las facturas observadas, y en el caso de la DUI 2010211 C-7294, no se pagaron con los fondos de Colquiri, consecuentemente determinó una deuda tributaria por impuesto indebidamente devuelto por el IVA DE 742.616 UFV que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago de los periodos enero, febrero y marzo de 2010.

El 30 de diciembre de 2014, se notificó a la Compañía Minera Colquiri mediante cédula con la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0036-2014, de 29 de diciembre de 2014, en la que determinó, como impuesto indebidamente devuelto mediante CEDEIM la suma de 418.567 UFV por concepto de tributos adeudados, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, por el IVA de los periodos enero, febrero y marzo de 2010.

Que contra dicha resolución se presentó recurso de alzada, por el que se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0344/2015 que resolvió confirmar la resolución administrativa y que mediante resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1120/2015 fue anulado, ordenando la valoración de todas las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo en su recurso de alzada.

Que en merito a lo dispuesto se emitió una nueva Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 00773/2015 de 14 de septiembre, por la que nuevamente confirmó la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0036-2014 de 29 de diciembre, consecuentemente se declaró firme y subsistente la deuda tributaria como importe indebidamente devuelto de UFV 418.567, monto que comprende el impuesto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática) del IVA por los periodos de enero, febrero y marzo de 2010, debiendo la Administración Tributaria considerar los pagos efectuados por la empresa de conformidad a lo establecido en el art. 47 de la L. N° 2492.

Contra la resolución de alzada, la Compañía Minera Colquiri interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante la Resolución AGIT-RJ 1972/2015 de 30 de noviembre que confirmó la de Alzada ARIT-LPZ/RA 00773/2015;

en consecuencia mantiene firme y subsistente el tributo omitido por el Impuesto al valor agregado, más intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, correspondiente a los periodos de enero, febrero y marzo de 2010.

De esa forma, se dio origen al proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho. Absueltas la réplica y la dúplica, se decretó autos para sentencia.

V. De la problemática planteada.

En el caso presente, se advierte que el motivo de controversia esta referido a los efectos del contrato overhead suscrito por la Compañía Minera Colquiri y Sinchi Wayra y la falta de medios fehacientes de pago con relación a las facturas 3076, 3079, 3083, 3085, 3086, 3089 y 3091, depuradas por la Administración Tributaria.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.- Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, avocándose a resolver y analizar los agravios referidos a la observación de las Facturas N° 3076, 3079, 3083, 3085, 3086, 3089 y 3091, toda vez que la Administración Tributaria considera la inexistencia de medios fehacientes de pago que respalden dichas facturas.

Con carácter previo, conviene precisar que, medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.).

Por otra parte, el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a), de la L. N° 843. Este documento fiscal emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a), de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530. El primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, porque se entiende, que además de presentar la factura como instrumento fidedigno del nacimiento del hecho generador, debe ser respaldada contablemente, es decir, que deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Cód. Trib. como en el Código de Comercio.

Asimismo, con el análisis normativo que da lugar a la devolución de tributos a los exportadores, corresponde tomar en cuenta lo dispuesto por el art. 11 de la Ley N° 843, que aclara y precisa que corresponderá la devolución de impuestos a través de notas de crédito, pues: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título I."

A efecto de lograr la materialización de las previsiones legales glosadas, que significará el ejercicio de los derechos del exportador, entre las atribuciones de la Administración Tributaria, el num. 11 del art. 66 de la L. N° 2492, determina: "Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción."

Respecto de la previsión anterior, el art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el de igual rango N° 27874, indica que las compras por importes mayores a UFV 50.000,- deben ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. En el caso presente, todas las compras son superiores al monto señalado, por lo que todas ellas deben ser acreditadas a través de medios fehacientes de pago.

Finalmente, como parte de los deberes del sujeto pasivo, el num. 4 del art 70 de la L. N° 2492, señala que se encuentra la de: "Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas." De lo referido, concluimos que el objetivo de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción, la cual también debe de estar respaldada mediante libros, registros generales y especiales, facturas, y/u otros documentos conforme lo establece el art. 70, num. 4) de la L. N° 2492.

Ahora bien, en el caso presente, la depuración de las Facturas N° 3076, 3079, 3083, 3085, 3086, 3089 y 3091, emitidas por Sinchi Wayra S.A., por supuesta falta de medios fehacientes de pago, correspondientes al período fiscal enero, febrero y marzo de 2010, las mismas fueron presentadas en originales; y emitidas el 28 y 31 de enero, 25 y 28 de febrero y 25 y 31 de marzo de 2010 respectivamente, por lo que corresponden al período fiscal en el que se solicitó la devolución.

Asimismo, conforme la propia AGIT manifiesta, respecto a la Factura 3076 emitida por concepto de Seguros Anuales 2da. Cuota por el importe de \$us. 65.543,87 equivalente a Bs 463.395,16, esta fue respaldada con el Comprobante N° 500002693 de 31 de enero de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra, 3821100 Gast. Pag. Adelantado y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia: "Fact. 3076 Seguros Anuales 2da. cuota".

Para la Factura N° 3079 emitida por concepto de Overhead enero 2010, por \$us. 84.286,24 equivalente a Bs 595.903,72, se presentó como respaldo: el Comprobante N° 500002733, de 31 de enero de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra, 6331100 overhead y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia: "Fact. N° 3079 Overhead mes de enero 2010".

Para la Factura N° 3083 emitida por concepto de Seguros Anuales 3ra. cuota por el importe de \$us. 65.543,42 equivalente a Bs 463.391,27 esta se encuentra respaldada con el Comprobante N° 500003274 de 25 de febrero de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra S.A., 3821100 Gast. Pag. Adelantado y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia "Fact. 3083 Seguros Anuales Cia. Minera Colquiri".

Que como respaldo de dichas facturas adicionalmente se advierte que el sujeto pasivo presentó el Comprobante de traspaso de fondos N° 0700008774, en el que registra las cuentas 40-1041111 "BCP MN 2011190841328 Traspaso Fondos", 501662000 "Cuenta Subsidiaria Traspaso de Fondos" 50-1042121 "Bisa MN 510970021 Traspaso Fondos" y 40-166200 "Cuenta Subsidiaria Traspaso Fondos" por Bs 1.500.000 sustentando por el Extracto Bancario del Banco Bisa S.A., así como la consulta de Credinet Movimiento de Cuentas Pasivas, que reflejan la operación de registro de Bs 1.500.000, de 15 de abril de 2010.

Para la Factura N° 3085 emitida por concepto de compra de camioneta de Exploración, Marca Toyota, Tipo Hilux, Procedencia Argentina, Motor 2T26241242, Chasis N° 8ASFX22G106001021, Color Blanco y Modelo 2006, por el valor de Bs 83.271,59, se presentó como respaldo, el Comprobante N° 500003324, de 28 de febrero de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra S.A., 4291110 Entr. Serv/Recep. Fact., 6031000 Equipos-A. Social CP y 17111101 Crédito Fiscal IVA, con referencia "Fact. 3085 Compra Camioneta Hilux".

Para la Factura N° 3086 emitida por concepto de overhead febrero 2010, por \$us. 111.569,89, equivalentes a 788.799,12, se presentó como respaldo, el Comprobante N° 500003319, de 28 de febrero de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra S.A. 6331100 Overhead y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia "Fact. 3086 Overhead mes de febrero 2010".

Para la Factura N° 3089, emitida por concepto de Seguros Anuales 4ta. Cuota por el importe de \$US. 65.545,49 equivalente a Bs 463.406,61 esta se encuentra respaldada con el Comprobante N° 500003877 de 25 de marzo de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra S.A., 3821100 Gast. Pag. Adelantado y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia "Fact. 3089 Seguros Anuales 4ta. cuota Colquiri".

Asimismo en cuanto a la Factura N° 3091 emitida por concepto de Overhead marzo 2010, por \$US. 106.277,20, equivalentes a Bs 751.379,80 se presentó como respaldo el Comprobante N° 500004113 de 31 de marzo de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra S.A. 6331100 Overhead y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia "Fact. 3091 Overhead mes de febrero 2010".

También se encuentran adjunto el Comprobante de Traspaso de Fondos N° 0700000753, en el que registra las cuentas 40-1042111 "Bisa MN 13240019 Traspaso Fondos", 50-1662000 "Cuenta subsidiaria traspaso de fondos", 50-1042121 "Bisa MN 510970021 Traspaso Fondos" 40-166200 "Cuenta Subsidiaria Traspaso Fondos", por Bs 1.600.000, al que acompaña con la nota FIN- 563 11/2010 de 8 de noviembre de 2010, en la que solicita traspaso de fondos entre cuentas Banco Bisa S.A.

Asimismo, conforme sale de los antecedentes se presentó el Comprobante de Traspaso de Fondos N° 0700001869, en el que registra las cuentas 40-1042111 "Bisa MN 13240019 Traspaso Fondos", 50-1662000 "Cuenta Subsidiaria Traspaso de Fondos", 50-1042121 "Bisa MN 510970021 Traspaso Fondos" y 40-1662000 "Cuenta Subsidiaria Traspaso Fondos", por Bs 400.000.-, al que acompaña con la nota FIN-584 11/2010 de 26 de noviembre de 2010, en la que solicita traspaso de fondos entre cuentas Banco Bisa S.A. y el Estado de Cuenta emitido por el Banco Bisa S.A., que reflejan la operación de registro de Bs 400.000.- del mismo modo presentó el Comprobante N° 700004558 de 1 de abril de 2011, que describe las cuentas 1041211 "BCP ME 2011190843238" y 1031200 "Remesa Transito Ofic" y 1662000 "Cuentas Subsidiarias" por Bs 8.953 con glosa que señala "Siniestro daños a equipos electrónicos Colquiri" Informe Cite DRSG.LPZ.0103/2011 además el Cheque N° 0042852-4 del Banco de Crédito por \$us. 1.279 y el Estado de Cuenta del Banco de Crédito BCP. Finalmente, presentó el Traspaso de Fondos N° 07000019057810011, que registra las cuentas 40-1046111 "BUN 10000005423524 Traspaso Fondos", 501662000 "Cuenta Subsidiaria Traspaso de Fondos" y 40-1662000 "Cuenta Subsidiaria Traspaso Fondos" por Bs 100.000 además del extracto del Banco Unión S.A.

La documental señalada permite relacionar los pagos efectivamente realizados con las facturas observadas; asimismo, se tienen presentados los Comprobantes N° 500002693, 500002733, 500003274, 500003324, 500003319, 500003877 y 500004113, que hacen referencia a las facturas objeto de depuración, y suman en total el monto de Bs 3.609,547.27 y que los comprobantes de traspaso reflejan los importes expuestos en los extractos bancarios de Colquiri mediante documentos 7000002311, 700000266, 700000644, 7000004558 y 7000005098, al coincidir los mismos, no siendo valedero el argumento de la entidad demandada de que estas no demuestran la erogación realizada por dichas facturas y que no cursa mayor documentación que permita asociar los desembolsos efectuados por Colquiri a favor de Sinchi Wayra, cuando está claro que las facturas N° 3076, 3079, 3085, 3086, 3089 y 3091, están debidamente respaldadas. Asimismo, la empresa demandante, durante el proceso de verificación demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables, y pagos bancarios, libros diario y mayor, la realización efectiva de la transacción emergente del contrato de servicios (OVERHEAD) efectuadas a su proveedor empresa Sinchi Wayra S.A., que si bien este manejo financiero, es un traspaso bancario que cubre varias obligaciones, conforme ya fue detallado con cada factura, lo que no significa que las transacciones no se hubiesen efectuado, y para demostrar aquello, la Compañía Minera Colquiri S.A. ha presentado las facturas originales de su proveedor Sinchi Wayra S.A., que al ser las mismas por montos superiores a 50.000 UFV, ha demostrado el pago de las obligaciones con abonos las cuentas de Sinchi Wayra en los bancos BISA y BCP, de ahí que, el contenido de las facturas refieren OVERHEAD, que significa "gastos o costes generales", lo que evidencia, que las mismas están vinculadas con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8. a), de la L. N° 843; y de igual manera, se evidencia la realización efectiva de la transacción, la cual se ha perfeccionado con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530, y la declaración de las mismas por parte de Sinchi Wayra ante la Administración Tributaria y pagados los impuestos, lo que tributariamente demuestra que la transacción se efectivizó, a través de pagos verdaderos, fehacientes y válidos.

Asimismo, conforme la jurisprudencia sentada por este tribunal, tanto en los procesos administrativos, como en la jurisdicción ordinaria debe prevalecer la verdad material sobre la verdad formal, así los arts. 180. I de la Constitución Política del Estado, 30-11 de la L.O.J. e inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, establecen como un principio procesal a dicha verdad, con la finalidad de que toda resolución contemple de forma inexcusable la manera y cómo ocurrieron los hechos, en estricto cumplimiento de las garantías procesales; es decir, dando prevalencia a la verdad pura, a la realidad de los hechos, antes de subsumir el accionar administrativo y jurisdiccional en ritualismos procesales que no conducen a la correcta aplicación de la justicia; asimismo, de acuerdo al art. 200-1 de la L. N° 3092, la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; en merito a ello, correspondía a la administración tributaria, en observancia de los principios descritos, dejar a un lado el formalismo riguroso con que actuó en el presente caso y en función de la verdad material de los hechos y la realidad económica considerar como medios fehacientes de pago la documental presentada por el sujeto pasivo, considerando que la comprobación de la existencia de medios fehacientes de pago, no dependen de sí mismos sino de la existencia de la factura o nota fiscal que da lugar al hecho generador y de la efectiva realización de la transacción.

Por otra parte, la administración tributaria si consideraba que la efectiva transacción ameritaba más documental, esta debió ser solicitada, con arreglo al art. 100 de la L. N° 2492, o a efectos de un control cruzado de la documentación puede evidenciar la efectiva realización de las transacciones, lo que no ocurrió en el caso de autos.

Por lo referido, se concluye que el contribuyente proporcionó los comprobantes bancarizados de abono a las cuentas de su proveedor y otros, los cuales se constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de la realización de las actividades y operaciones gravadas, máxime si el proveedor declaró dichas facturas por los servicios prestados ante la Administración Tributaria, en consecuencia se debe reconocer el crédito fiscal que generaron las facturas depuradas por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago, por cuanto el razonamiento para su exclusión de que los comprobantes contables, no detallan ni especifican cómo es que se estuviese contraviniendo el principio de legalidad establecido en el art. 6 de la L. N° 2492 Cód. Trib., más aún si se han cumplido los tres presupuestos legales necesarios para la apropiación del crédito fiscal, no corresponde la determinación por depuración de facturas.

En cuanto a la vinculatoriedad de los fallos emitidos por el Tribunal Supremo; sobre el particular, corresponde establecer que, en términos generales, la jurisprudencia es el conjunto de decisiones de los tribunales sobre una materia determinada, de las cuales se puede extraer la interpretación dada por los jueces a una situación concreta. En otras palabras, la jurisprudencia es el conjunto de sentencias que han resuelto casos fundamentándose en ellas mismas, y que en nuestra legislación el Tribunal Supremo de Justicia, uniforma la jurisprudencia a través de su fallos; sin embargo, estos fallos, en razón a su naturaleza, no tienen el carácter vinculantes erga homines, empero, esto no debe entenderse como una decisión sin valor, por cuanto supone un criterio jurídico que interpreta en última instancia una determinada norma que deberá ser observada por el mismo tribunal y los inferiores en grado.

De lo expuesto se establece que, si bien la administración tributaria tiene amplias facultades para la materialización del pago de los tributos y en su caso imponer sanciones, lo que a su vez permite al Estado satisfacer las necesidades de la sociedad y realizar sus fines, debe ejercer dichas facultades dentro de los límites que la ley tributaria y sus reglamentos le imponen, lo que no ha ocurrido en el presente caso, al no haber valorado de forma adecuada los descargos presentados por el sujeto pasivo como medios fehacientes de pago para evidenciarse la efectiva transacción.

VII. Conclusión.

En definitiva, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la resolución de recurso jerárquico, realizó una incorrecta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que no se ajusta a derecho, toda vez que el contribuyente proporcionó la documental necesaria como son comprobantes bancarizados de abono a las cuentas de su proveedor y otros- traspasos de fondos- mediante extractos bancarios, los cuales constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de la realización efectiva de las actividades y operaciones gravadas, máxime si los proveedores declararon dichas facturas por los servicios prestados ante la Administración Tributaria, y al no existir observación alguna, se denota que al emitir la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0036-2014 se incurrió en incorrecta aplicación de las normas legales citadas.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 123 a 132 vta.; en consecuencia, revoca la Resolución AGIT-RJ 1972/15 de 30/11/2015, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), y en su mérito, deja sin efecto la resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0773/2015 de 14 de septiembre y la resolución administrativa de Devolución Indebida N° 21-0036-2014 respecto a las Facturas N° 3076, 3079, 3083, 3085, 3086, 3089 y 3091, depuradas para la devolución del crédito fiscal por falta o insuficiencia de medios fehacientes de pago por los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



100

**Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 80 a 84 vta., impugnando la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 061/15 de 16 de septiembre de 2015; la respuesta a la demanda de fs. 108 a 113, la réplica de fs. 117 y vta., los antecedentes procesales, y

I. Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que Rodrigo Javier Garrón Bozo, en representación legal de la empresa Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., dentro el plazo previsto por ley, interpone demanda contenciosa administrativa contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; expresando en síntesis lo siguiente:

Que a través de la Carta CITE GOF-040/2012 DE 15 de octubre, la Sociedad Crédito Amigo S.A., se dirigió a la Sociedad Credinform Internacional S.A., a fin de comunicarle que, por motivos de índole confidencial, desistieron del servicio de asesoría en seguros Universal Brokers que les ha prestado hasta la fecha, solicitando se deje sin efecto las pólizas recientemente renovadas, las cuales están pendientes de pago.

En virtud a lo señalado, la empresa aseguradora procedió a la emisión de la Póliza de Seguro General para Banqueros DHP 84 N° CGB-B00006 con vigencia del 3 de septiembre de 2010 al 3 de septiembre de 2011, emitida por Credinform Internacional S.A., renovada por varios años en los mismos términos y/o condiciones.

Sostuvo que, la empresa demandante cumplió cabalmente con informar y asesorar como se debe a Crédito Amigo S.A., que de igual forma lo hicieron los anteriores Brokers, pues fueron ellos quienes negociaron directamente su contenido.

Mediante carta GC EXT 065/2012 de 4 de septiembre, presentada a la APS el 5 de septiembre de 2012, Crédito Amigo S.A., interpuso una denuncia contra la empresa demandante, en la cual alegan una supuesta negligencia en su rol de asesores en seguros, como efecto de un siniestro ocurrido en las oficinas de Crédito Amigo S.A., en la ciudad de Santa Cruz, el 9 de agosto de 2011, y la consecuente negativa de la Compañía Credinform Internacional S.A., de efectuar el pago del seguro correspondiente, denuncia que dio lugar a que la APS, inicie un proceso administrativo contra la empresa demandante.

Mediante R.A. ASFI N° 84/2015 de 28 de enero de 2015, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, resolvió sancionar a Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., con una multa de 5.000 UFV's, al no haber asesorado-supuestamente-a su cliente Crédito Amigo S.A. en las etapas i) previa a la contratación del seguro y ii) durante la vigencia del contrato.

Mediante memorial de 13 de febrero, la empresa demandante, presentó recurso de revocatoria, donde deniegan la queja presentada por Crédito Amigo S.A., argumentando la existencia de un marcado subjetivismo en la valoración de los hechos por parte de la autoridad reguladora.

La APS, mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DS/N° 437/15 de 21 de abril de 2015, resolvió confirmar en todas sus partes la R.A. ASFI N° 84/15 de 28 de enero de 2015.

Mediante memorial de 28 de abril de 2015, Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., presentó Recurso Jerárquico contra la R.A. APS/DJ/DS/N° 437/15 de 21 de abril de 2015, emitida por la APS, argumentando que ésta última viola el principio de verdad material en su vertiente del debido proceso, así como la garantía de seguridad jurídica, cuando la resolución administrativa, en lugar de pronunciarse sobre los hechos expuestos, solo realiza explicaciones de lo que quiso decir en su resolución recurrida.

Mediante R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 061/15 de 16 de septiembre de 2015, notificada el 23 del mismo mes y año, se confirmó parcialmente la R.A. APS/DJ/DA N° 437/15 de 21 de abril de 2015, que confirmó la R.A. APS/DJ/D.S. N° 84/15 de 28 de enero de 2015.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Manifiesta que en la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 061/15 de 16 de septiembre de 2015, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, no fundamentó en derecho que consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., tenía la obligación de ilustrar de manera escrita, detallada y precisa a su cliente, sobre los condicionamientos, cláusulas y anexos del contrato.

Que Crédito Amigo S.A., en ningún momento adjuntó prueba de sus acusaciones, presentando solo una denuncia esperando que sea el ahora demandante, quien las desvirtúe, lo cual es una aberración de corte constitucional, resultando inconstitucional que el ministerio requiera de la parte demandante su inocencia, al exigirles prueba por escrito de su asesoría, cuando en el momento histórico de los hechos, no existía normativa que les exija aquello.

Sostuvo que, Crédito Amigo S.A., debería probar sus acusaciones, principio básico previsto en la C.P.E. y en Tratados Internacionales de Derechos Humanos.

Señaló que, en ninguna parte del procedimiento administrativo, ni de la ley de seguros o sus reglamentos, se exige que el asesoramiento por parte de la empresa demandante tenga que ser desarrollado por escrito, como equivocadamente se fundamentó en la resolución ministerial impugnada, pues solo en el caso de que hubiese existido una norma que exija que el asesoramiento sea por escrito, eventualmente se los podría multar por no haber cumplido con esta formalidad, pero de ninguna forma por no haber asesorado.

Por otra parte, denunció inaplicación al principio de verdad material previsto en los arts. 180-I de la C.P.E., 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 1-16 del nuevo Cód. Proc. Civ., aduciendo que, la visión de la C.P.E., conlleva la necesidad de evitar formalismos rígidos, innecesarios e incluso abusivos, que lejos de lograr la aplicación de justicia, permita se dé pie a injusticias.

Manifestó que, de acuerdo a lo indicado, el Tribunal Constitucional, a través de la S.C. N° 1784/2013 de 21 de octubre, ha matizado los alcances del concepto de pluralismo jurídico y descolonización, señalando que a partir de la nueva C.P.E., y en aplicación del principio de verdad material, se deben evitar formalismos.

I.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se deje sin efecto la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 061/15 de 16 de septiembre de 2015 y se declare la improcedencia de la denuncia interpuesta por Crédito Amigo S.A., contra consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L.

II. De la respuesta a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 86 y citada la Autoridad demandada, Luis Alberto Arce Catacora, en su condición de Ministro de Economía y Finanzas, mediante memorial cursante de fs. 108 a 113 de obrados, responde a la demanda bajo los siguientes términos:

II.1.- Transcribiendo antecedentes administrativos, sostuvo que, la acción de fs. 80 y siguientes, tiene menciones erráticas y confusas, como el señalar en su numeral 40, que a partir de lo expuesto (y se refiere entre otros en su numeral 39 al nuevo Cód. Proc. Civ. de 2013), la visión de la C.P.E. conlleva la necesidad..., cuando es obvio que, al haber sido promulgada, en febrero de 2009, no pudo haber tenido por visión, precepto alguno del nuevo Cód. Proc. Civ., resultando en un desorden conceptual bien frecuente en la parte actora.

Todos estos extremos demuestran que, la institución demandante, viene a forzar una aplicación arbitraria de las figuras jurídicas que señala, intentando que el resultado de lo mismo se acomode a sus pretensiones, empero, en la lectura correcta, metódica, sistemática y ordenada, terminan por refrendar más bien, conforme se establece infra, lo señalado en la resolución ministerial jerárquica citada, de ahí que la parte demandante, de inicio, en el numeral 3 de su demanda sostuvo que la resolución ministerial impugnada, señala que- supuestamente- nuestra empresa habría infringido sólo el art. 10 de la R.A. IS N° 46/99 de 31 de marzo de 1999 y no así el art. 23. a) y c) de la L. N° 1883 de 25 de junio de 1998, cuando-contrario sensu-, la resolución aludida señala es que, conforme a la descripción de la subsunción de las supuestas infracciones a efectos de su sanción, que sale en la R.A. APS/DJ/N° 84-2015 de 28 de enero de 2015, se establece que si bien a este respecto existe error por parte del regulador y que, entonces, debe determinar se desestime la sanción por el art. 10 de la Resolución Reglamentaria IS N° RA 0046/99, lo mismo no da lugar a mutación alguna en la cuantía de la sanción impuesta, toda vez que la conducta del art. precitado, resulta complementaria a la de los sí infringidos incisos a) y c), del art. 23 de la L. N° 1883, determinando que la sanción es por las conductas señaladas.

Como se podrá evidenciar, la institución demandante, realizó una pésima lectura de la resolución impugnada, invirtiendo lo desestimado cual si hubiera sido admitido y dando por evidente los extremos carentes de efecto y valor jurídico, señalando que, la presente demanda, está fundada sobre elementos errados que auto desvirtúan sus propias pretensiones.

Sobre la verdad material, manifestó que, en los puntos del 30 al 41 del memorial de demanda, la parte actora expuso una teoría sobre la verdad material, llegando a confundirla con el principio de economía, simplicidad y celeridad procesal, de donde se infiere que, su fundamento para pretender desvirtuar el contenido y decisión de la resolución impugnada, se encontraría en el principio de verdad material previsto en el art. 180-I de la C.P.E., no constituye una garantía constitucional, sino un principio procesal de observancia en la jurisdicción ordinaria, como carácter fenomenológico del Órgano Judicial, citando sobre el tema, lo previsto en los arts. 4 de la L. N° 2341 y 1-16 del nuevo Cód. Proc. Civ.

Por otra parte adujo que, el fundamento único y exclusivo de la institución demandante, que ahora consta en la presente demanda, no es el mismo que se hizo valer a tiempo del Recurso Jerárquico de 29 de abril de 2015, lo que amén de determinar que los argumentos de la acción contenciosa son sobrevivientes y por tanto anacrónicos, confirman el carácter forzado al que se ha hecho supra referencia.

Manifestó que, estando claro que el hecho, es la determinación fáctica de si consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., cumplió con su deber de asesoramiento en favor de su cliente Crédito Amigo S.A., en este sentido, transcribe los fundamentos expuestos en la resolución ministerial jerárquica impugnada.

Al respecto, indicó que es innegable e inequívoco el hecho de que, la otrora denunciante dentro del fenecido proceso sancionatorio administrativo, Crédito Amigo S.A., designó como su corredora a consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L.; ello per sé, importa el

ejercicio de una responsabilidad basada en la confianza; si el conflicto -como ha sucedido en el caso de autos-, está basado en una falta de información de quien la conocía y quien gozaba profesionalmente de esa confianza, resulta ineludible que la responsabilidad señalada (en este caso administrativa), debe ser legítimamente ejecutada en su contra, en cuyo contexto, el deber de asesoramiento al que se refiere la norma infringida, resulta evidente, más allá de si consta o no expresamente.

Ahora bien, consta en antecedentes que a la entidad demandante, se la sancionó administrativamente por no haber asesorado, a su cliente Crédito Amigo S.A., dado que la póliza de seguro contratada con la aseguradora Credinform S.A., que debió ampararla ante un determinado siniestro, resultó que no coberturaba al mismo; ante ello, la parte actora pretende que tal obligatorio asesoramiento hubiera operado verbalmente, por lo que no habría prueba sobre ello, lo que amén de importar una total falta de seriedad e informalidad, determina como verdad jurídica reconocida por parte de la sancionada hoy actora, ante la inexistencia de respaldo válido al respecto.

Cabe hacer notar que, el alegato fundamental, a tiempo de resolver el Recurso Jerárquico, consistía en que su cliente (Crédito Amigo S.A.), le solicitó la gestión (renovación) de la póliza en los mismos términos y condiciones, extremo cuya trascendencia técnica ha esclarecido que no desvirtúa la sanción impuesta en su contra, y resulta que ante ello, ahora el carácter fundamental de la pretensión, radicaría en la inexistencia de prueba de cargo, cuando aquí, por la verdad material, se concluye que no existe constancia del asesoramiento que le corresponde prestar, siendo ello el objeto e interés jurídico.

II.2.- Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicita se tenga presente su contestación en los términos supra señalados.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Mediante R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 086/2013 de 10 de diciembre de 2013, el suscrito ministro determinó anular el procedimiento administrativo hasta la Nota de Cargo APS/DJ/DS/N° 4036/13 de 22 de febrero de 2013, inclusive, correspondiente al Recurso Jerárquico interpuesto por Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., contra la R.A. APS/DJ/DS/N° 620-13 de 9 de julio de 2013, que en recurso de revocatoria, confirmó totalmente la R.A. APS/DJ/DS/N° 259-13 de 2 de abril de 2013, dictadas dentro del proceso sancionatorio instaurado a denuncia de Crédito Amigo S.A., contra la misma, por presuntos incumplimientos a los arts. 23-a), c) y e) de la L. N° 1883 y 10 de la R.A. IS N° 046/99.

Como resultado de tal determinación, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, mediante nota APS-EXT.DE/1339/2014 de 8 de mayo, el 26 de mayo de 2014, procedió a una nueva notificación de cargos.

El 10 de junio de 2014, la ahora recurrente, solicitó plazo de diez días, para cumplir con lo dispuesto en la nota de cargo antes referida, solicitud que fue atendida, mediante nota APS-EXT.DE/1782/2014 de 13 de junio de 2014.

El 2 de julio de 2014, a los 26 días hábiles administrativos de su notificación con los cargos, la institución demandante, presenta recurso de revocatoria contra la nota APS-EXT.DE/1339/2014 de 8 de mayo de 2014, con el fundamento de que la misma, contravendría la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 086/2013 de 10 de diciembre de 2013.

El recurso de revocatoria ha sido ratificado y reiterado por la recurrente, mediante memorial presentado el 14 de julio de 2014, en atención al Auto de 9 de julio de 2014, emitido por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, notificado el 11 de julio de 2014, por el cual dispone, que con carácter previo, habiendo inconsistencias en el memorial de recurso y de no existir un petitorio concreto, la recurrente subsane lo observado bajo apercibimiento de tenerse por rechazado el recurso de revocatoria.

Mediante nota APS-EXT.DE./2122/2014 de 18 de julio de 2014, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, atendió la petición de informe solicitada por la recurrente, referido a la presentación de denuncia por parte de Crédito Amigo S.A., la presentación de pruebas de cargo, los cargos denunciados por Crédito Amigo S.A., adjuntándose fotocopias de los extremos señalados en la petición de informe.

Mediante Auto de 18 de julio de 2014, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros dispuso reencausar el procedimiento sancionatorio iniciado contra Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., debiendo la Corredora de Seguros adecuar sus actuaciones a lo dispuesto en la Sección II (Etapas del Procedimiento Sancionador), art.66 y siguientes del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera, otorgándole un plazo de 10 días hábiles administrativos para que presente cuanta prueba considere conducente a enervar los cargos contenidos en la Nota de Cargo APS-EXT.DE/1339/2014 de 8 de mayo, así como suspender el plazo para emitir la resolución administrativa que corresponda.

El 28 de julio Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., interpone Recurso Jerárquico contra el auto de 18 de julio de 2014, por contravenir lo dispuesto en la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 086/2013, mismo que fue resuelto mediante R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 062/2014 de 16 de octubre de 2014, que resolvió, declarar improcedente el recurso jerárquico interpuesto contra el auto de 18 de julio de 2014.

La Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, mediante nota APS-EXT.DE/3248/2014 de 13 de noviembre de 2014, consulta al Viceministro de Previsiones y Servicios Financieros, el procedimiento que debe seguir para dar estricto cumplimiento a lo determinado mediante R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 062/2014 de 16 de octubre de 2014, misma que fue respondida mediante nota MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 001/2015 de 12 de enero de 2015.

Mediante R.A. ASFI N° 84/2015 de 28 de enero de 2015, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, luego de haber valorado los descargos presentados, resolvió sancionar a consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., con una multa en bolivianos equivalente a 5.000 UFV's, por incumplimiento de los inc. a) y c) del art. 23 de la Ley de Seguros N° 1883 y el art. 10 de la R. A. IS N° 046/99, al no haber asesorado a su cliente Crédito Amigo en las etapas i) previa a la contratación del seguro y ii) y durante la vigencia del contrato.

Mediante memorial de 13 de febrero de 2015, consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., presentó recurso de revocatoria contra la R.A. APS/DJ/DS/N° 84-2015 de 28 de enero de 2015, solicitando la revocatoria de la referida resolución y deniegue la queja presentada por Crédito Amigo S.A., argumentando, entre otros, la existencia de marcado subjetivismo en la valoración de los hechos, por parte de la autoridad regulatoria.

El 21 de abril de 2015, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DS/N° 437-2015, resolvió confirmar en todas sus partes la R.A. APS/DJ/DS/N° 84-2015 de 28 de enero de 2015.

Ante esta circunstancia, Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., presentó Recurso de Jerárquico contra la R.A. APS/DJ/DS/N° 437-2015 de 21 de abril de 2015, resuelto mediante R.M. Jerárquica MEFP/VPSF-SEREFI N° 061/2015 de 16 de septiembre de 2015 cursante de fs. 32 a 49 de obrados, que confirmó parcialmente la R.A. APS/DJ/DS/N° 437-2015 de 21 de abril de 2015, que en recurso de revocatoria, confirmó totalmente la R.A. APS/DJ/DS/N° 84-2015 de 28 de enero de 2015, quedando por su efecto modificadas en cuanto a que la norma infringida, imputada y sancionada, resulta únicamente la del art. 23 inc. a) y c) de la Ley N° 1883 de 25 de junio de 1998 y no así la del art 10 de la R.A. IS N° 046/99 de 31 de marzo de 1999-Reglamento de Corredores de Seguros y Reaseguros-quedando sus restantes provisiones firmes, vigentes y subsistentes.

Contra esta determinación, Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., a través de su representante legal, formuló demanda contencioso administrativa conforme consta de fs. 80 a 84 vta., de obrados.

Por memorial de fs. 117 y vta., la parte demandante presentó su réplica, reiterando los fundamentos de su demanda, dando lugar al proveído de fs. 122 que decretó "Autos para sentencia".

IV. Sobre la competencia del tribunal supremo de justicia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Economía y Fianzas Públicas.

IV.1.- De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar, si en el caso que se analiza, la empresa consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., cumplió con su deber de asesoramiento a favor de su cliente Crédito Amigo S.A., como afirma la parte demandante, o por el contrario, omitió el cumplimiento de esta obligación, conforme se determinó en la resolución impugnada, infringiendo de esta manera el art. 23 de la Ley de Seguros N° 1883 de 25 de junio de 1998.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1.- Sobre el tema en cuestión, corresponde manifestar.

En principio, comenzaremos definiendo lo que se entiende por actividad aseguradora y corredor y corredores de seguros, contenida en la en el art. 5 la Ley de Seguros citada.

Así, actividad aseguradora: "Comprende la otorgación de coberturas y la Asunción de riesgos de personas naturales o jurídicas, incluyendo las propias entidades aseguradoras y de todo otro servicio que implique cubrir riesgos y el prepago de servicios de índole similar al seguro".

Corredor de seguros: "Es la persona jurídica que realiza la actividad comercial de intermediar en seguros privados sin mantener vínculo contractual con ninguna entidad aseguradora".

Ahora bien, según el art. 23 de la L. N° 1883 de 25 de junio de 1998 (de seguros) señala: 1. Son obligaciones de los corredores de seguros: a) "Informar a la entidad aseguradora acerca de las condiciones en que se encuentre el riesgo y asesorar al asegurado o tomador del seguro, a los fines de contratar la cobertura más adecuada a sus intereses". b) "Informar a la entidad aseguradora sobre la idoneidad de las personas naturales o jurídicas que contraten por su intermedio". c) "Ilustrar al asegurado o tomador del seguro de manera detallada y precisa sobre las causales del contrato de seguro, su interpretación y su extensión, verificando que la póliza contenga las estipulaciones y condiciones bajo las cuales se contrató el seguro". d) "Comunicar a la entidad aseguradora cualquier modificación del riesgo de que hubiese tenido conocimiento o información, dentro de las 24 horas siguientes". e) "Asesorar al asegurado durante la vigencia del contrato de seguro acerca de

sus derecho y obligaciones, en particular en materia de siniestro y pago de primas". f) "Guardar la mayor reserva profesional sobre las negociaciones en las que intervenga, siendo responsable civil y en su caso, penalmente, de los daños que ocasione".

Por su parte la R.A. APS/DJ/DS/N° 195-2012 de 2 de abril de 2012 en su art. 22.- (Obligaciones del Corredor de Seguros) señala: El corredor de seguros durante la cotización, vigencia y siniestro de las pólizas de seguros, tendrá, las siguientes obligaciones:

Durante la cotización del seguro.

1. "Informar de manera escrita a sus clientes que la prestación de los servicios de corretaje de seguros, será retribuida por la entidad aseguradora, a través de comisiones a ser deducidas del pago de las primas de seguro".

2. "Elaborar el "Slip de seguro" propuesto para sus clientes, dentro el marco normativo legal vigente, en función y en concordancia a las coberturas técnicas que cada ramo de seguros posee".

3. "Entregar a sus clientes un cuadro comparativo de primas cotizadas, así como de las coberturas y anexos ofertados, debidamente respaldado y documentado cuando menos de tres entidades aseguradoras".

4. "Adherirse tanto a las primas como a los términos y condiciones técnicas de seguros establecidas por las entidades aseguradoras".

5. Informar a sus clientes sobre las primas, términos y condiciones aceptadas por las entidades aseguradoras".

6. Asesorar a sus clientes a fin de que estos en función a las cotizaciones, puedan contratar las coberturas más adecuadas a sus intereses".

Durante la vigencia de la póliza de seguro.

1. "Aperturar un archivo por cada cliente que tenga el corredor de seguros".

2. "Recibida la póliza de seguro de la entidad aseguradora, es obligación del corredor verificar que la misma contenga todas las condiciones establecidas, acordadas y/o aceptadas por la compañía de seguros"

3. Entregar la póliza de seguros a sus clientes mediante nota de atención en un plazo máximo de 3 días administrativos posteriores a la recepción de la misma, no pudiendo desglosar, modificar y/o alterar el contenido de la póliza de seguro".

4. "Ilustrar a sus clientes de manera escrita, detallada y precisa sobre las condiciones, cláusulas y anexos del contrato de seguro, su interpretación y extensión, orientando de forma enunciativa más no limitativa sobre los siguientes aspectos:

a) Ramo de seguro.

b) Vigencia de la póliza.

c) Coberturas de la póliza.

d) Primas y fechas de vencimiento de pago.

e) Consecuencias técnico-legales por la mora en el pago de las primas.

f) Exclusiones.

g) Cláusulas adicionales, anexos, formularios, certificados de cobertura (si corresponde).

h) Consecuencias de la agravación sustancial del riesgo.

i) Procedimiento a seguir en caso de siniestro.

5. "Comunicar a la Entidad Aseguradora dentro de las 24 horas de haber tomado conocimiento de cualquier modificación o agravación sustancial del riesgo".

Durante la ocurrencia de siniestro de la Póliza de Seguro

1. "Deberá asesorar de manera escrita a su cliente sobre sus derechos y obligaciones, orientando de manera enunciativa más no limitativa los siguientes aspectos:

a) Aviso de siniestro

b) Documentación requerida por la entidad aseguradora en función al ramo de seguro

c) Plazos de pronunciamiento e indemnización del seguro por la entidad aseguradora

d) Solución de Controversias (el resultado nos pertenece).

2. Dar a conocer a sus clientes o a la entidad aseguradora, todas las notificaciones efectuadas por las partes del contrato de seguro, en un plazo máximo de 3 días administrativos de recibidas las mismas e inmediatamente o a más tardar dentro de 24 horas, en caso de aviso de siniestro a la entidad aseguradora".

La normativa descrita precedentemente, nos permite establecer las obligaciones que deben cumplir los corredores de seguros y reaseguros, en función de la existencia de la póliza como en el caso presente, correspondían al ahora demandante Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L. con su cliente Crédito Amigo S.A.

En este contexto, analizado los antecedentes administrativos, se evidencia que, el 15 de octubre la institución Crédito Amigo S.A. mediante Nota Cite GOF-038/2010 de 15 de octubre de 2010, cursante a fs. 40 del anexo, la Sociedad Crédito Amigo designó a Consejeros y

Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., como su corredor y asesor de seguros, para que se hagan cargo de la gestión, renovación y atención de siniestros según las cotizaciones alcanzadas, referentes a sus pólizas de seguros.

A través de la Carta Cite GOF-040/2010 de 15 de octubre de 2010 de fs. 41, Crédito Amigo S.A., comunicó a Credinform International S.A., que: "... por motivos de índole confidencial hemos desistido del servicio de asesoría en seguros que Universal Brokers nos ha prestado hasta la fecha, asimismo agradecería dejar sin efecto las pólizas recientemente renovadas, las cuales están pendientes de pago, por lo que las mismas serán colocadas inmediatamente bajo el mismo concepto (coberturas, tasas), pero con la intermediación de Consejeros".

Luego, mediante Carta de 15 de octubre de 2012, Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., comunicó a Credinform International S.A., que fueron nombrados asesores en seguros por la Sociedad Crédito Amigo S.A., solicitando también les proporcionen una copia de las pólizas de seguros vigentes de su cliente, como también de las que están en proceso de renovación.

Mediante nota de 18 de octubre de 2010, la institución ahora demandante, solicitó a Credinform, "la emisión de las pólizas anuladas conforme al mismo contenido y si se pudiera igual vigencia. Nota, favor de conceder cobertura mientras se realiza dicho proceso de anulación y colocación ya que se trata de un riesgo demasiado alto".

En virtud a lo señalado, la empresa aseguradora procedió a la emisión de la Póliza de Seguro General para Banqueros DHP 84 N° CGB-B0006 con vigencia del 3 de septiembre de 2010 al 3 de septiembre de 2011, emitido por Credinform International, renovada por varios años en los mismos términos y/o condiciones.

Ahora bien, conforme a los antecedentes expuestos, se evidencia que, la Institución Crédito Amigo S.A., tiene como actividad principal la otorgación de microcréditos individuales, créditos solidarios y créditos comunales, operaciones financieras que implican un manejo cotidiano de dinero, por esta razón, considerando el riesgo que implica el manejo de dinero y en protección de su capital, su patrimonio y operaciones, contrató para el período del 3 de septiembre de 2010 al 3 de septiembre de 2011, la Póliza de Seguro de Banqueros DHP-84 CGB-B00006, que fue intermediada y gestionada por la entidad ahora demandante consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., en su calidad de corredor de seguros; sin embargo, dicha institución, en cumplimiento de las obligaciones previstas por ley, para las empresas corredoras de seguros, fue tan negligente que causó considerables perjuicios económicos, ya que la Sociedad Crédito Amigo S.A., no pudo recibir el resarcimiento inmediato del siniestro, perjudicando la realización de las operaciones propias de su giro.

Ante esta situación, la entidad Crédito Amigo S.A., mediante Nota GC EXT 065/2012 de 4 de septiembre de 2012, cursante de fs. 3 a 15, presentó ante el Director Ejecutivo de Pensiones y Seguros, denuncia contra Consejeros y Corredores de Seguros Bolivia S.R.L., señalando que, en 9 de agosto de 2011 a hrs. 17:45 ocurrió el robo por asalto en oficinas de Crédito Amigo S.A., habiéndose sustraído la suma de \$us. 6.722.- y en moneda nacional Bs 675.410,00, hecho delictivo que inmediatamente fue denunciado a la Policía Nacional, signado con el Caso N° FELCC-SCZ11 05429 de 9 de agosto de 2011, efectuada a las 9.15 horas, siendo el denunciante José Reynaldo Becerra Palza, gerente de Crédito Amigo S.A.

Una vez sucedido el asalto, se efectuó el aviso del siniestro a consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.A. mediante llamada telefónica, quienes a las dos horas de sucedido el hecho a través de su personal se apersonaron a las oficinas de Crédito Amigo S.A., recabando información requerida para presentar a Credinform International S.A., habiendo dado cuenta a la citada compañía de seguros sobre el robo por asalto que sufrió Crédito Amigo S.A., el 10 de agosto de 2011.

Como consecuencia de la presentación del reclamo del siniestro, la Compañía de seguros y reaseguros Credinform International S.A., encargó elaborar el correspondiente informe a la empresa Ajustes y Peritajes S.R.L., en base al que, la compañía de seguros citada, le comunicó a Crédito Amigo que el reclamo es improcedente en base al condicionado particular de la Póliza 3-B CGB-B00006; Convenio II: Instalaciones las 24 hrs. del día y 365 días del año pero en caja fuerte, y en ventanillas y cajas registradoras solo en horarios de oficina: hasta la suma de \$us. 100.000.

Las bases de la improcedencia del reclamo que menciona la Compañía citada ut supra, son el Convenio II, y adiciona en su carta que verificó que Amigo S.A., no cumplió con lo establecido en el Convenio II que el dinero robado se encontraba fuera de la caja fuerte y en una oficina administrativa, que no atiende al público y que no contaba con las ventanillas ni caja registradora.

Ante esta situación Crédito Amigo, se dirigió a la empresa consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., comunicándole que: "... se han advertido omisiones por parte de consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L. prueba de ello es que el pago del siniestro ha sido rechazado por la Aseguradora Credinform International S.A....".

En base a lo expuesto, se llega a la convicción de que la institución ahora demandante, actuó con negligencia en sus servicios de asesoramiento a la que se encontraba obligado con su cliente Crédito Amigo S.A., pues se entiende que el propósito de consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.R.L., para cumplir con sus obligaciones, debió examinar las pólizas, efectuar una revisión comparativa, pues se advierte que esta institución solicitó se le faciliten las pólizas vigentes y también las que se encontraban en proceso de renovación, cuyo resultado seguramente debía haber concluido con una serie de recomendaciones para con su cliente Crédito Amigo S.A., respecto a las ventajas, desventajas, inconvenientes y debilidades de la cobertura, en la creencia que sus procedimientos, implementación de medidas de seguridad que permitan un perfecto funcionamiento de las coberturas cuya gestión se encontraba a su cargo, además se entiende que su función no solamente era la de asesorar en caso de siniestro y proceder a iniciar el reclamo ante el ente asegurador, sino también de asesorar al asegurado para que no suceda el siniestro, extremo que no aconteció en el caso que se analiza, pues si bien la institución demandante manifiesta que habría asesorado a su cliente crédito Amigo de forma verbal, contraviniendo lo previsto en el art. 23 de la Ley de Seguros N° 1883 de 25 de junio de 1998 y el art. 22 de la R.A. APS/DJ/DS/N° 195-2012 de 2 de abril de 2012, que establecen que el asesoramiento deben ser por escrito, toda vez que en antecedentes no existe prueba que se lo haría hecho de esta manera, debiendo tomarse en cuenta la expresión latina "verba volant scripta manent" que significa "las palabras vuelan, lo escrito queda". Lo que da a entender que se debe poner por escrito

cualquier acuerdo establecido con otra persona, por ser la forma más eficaz de mostrar que el acuerdo existe o existió, no siendo por tanto evidente lo aseverado por la parte demandante.

De lo expuesto anteriormente, cabe hacer notar que, ya en la gestión 2009, Universal Brokers S.A., informó a su Cliente Crédito Amigo S.A., sobre los alcances e información relevante a sus pólizas para que tuvieran el debido cuidado en caso de siniestros, condiciones que fueron replicadas en las pólizas de la gestión 2010 con vigencia hasta el 2011, las cuales fueron anuladas una vez que la empresa Crédito Amigo S.A., en la nota Cite GOF-035/2014, comunicó a su nuevo Brokers, es decir, a consejeros y corredores de Seguros Bolivia S.A., que habían sido designados como sus corredores de seguros, para que se hicieran cargo de la gestión, renovación y atención de siniestros según las cotizaciones alcanzadas referentes a sus pólizas de seguros; instruyéndole a su nuevo corredor revisar nuevamente todos sus seguros, pues la labor del bróker o asesor de seguros, es precisamente la de asesorar, aconsejar, recomendar, orientar y advertir a su cliente no solo de la toma de un seguro de acuerdo con sus condiciones generales, sino de acuerdo a condiciones particulares que se pueden y se deben proponer, precisamente en virtud de las condiciones particulares de trabajo y de cobertura que necesita el tomador, extremo que no sucedió en el caso que se analiza, conforme se fundamentó precedentemente.

V.3.- Conclusiones.

En este contexto, se concluye que el Ministerio Economía y Finanzas, al pronunciar la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 061/2015 de 16 de septiembre de 2015, que resolvió confirmar parcialmente la R.A. APS/DJ/DS/N° 437-2015 de 21 de abril de 2015, que en recuso de revocatoria, confirmó totalmente la R.A. APS/DJ/DS/N° 84-2015 de 28 de enero de 2015, ambas pronunciadas por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, quedando por su efecto modificadas en cuanto a que la norma infringida, imputada y sancionada, resulta únicamente la del art. 23 inc. a) y c) de la L. N° 1883 y no así la del art. 10 de la R.A. N° 046/99 de 31 de marzo de 1999, quedando sus restantes previsiones firmes, vigentes y subsistentes.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 80 a 84 vta., manteniendo firme y subsistente la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 061/15 de 16 de septiembre de 2015, pronunciada por el Ministerio de Economía Y Finanzas Públicas.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



101

Cervecería Boliviana Nacional S.A.
c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 290 a 301 vta., memorial de subsanación de fs. 307 y vta., interpuesto por Eduardo Urriolagoitia Rodo en representación legal de la Cervecería Boliviana Nacional S.A. (CBN), impugnando la Resolución Jerárquica MDP y EP N° 025.2015 de 18 de diciembre, de fs. 366 a 393, pronunciada por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural; la respuesta de fs. 434 a 449 vta., el memorial de contestación a la demanda del tercero interesado de fs. 471 a 480, la réplica de fs. 501 a 508 vta., la dúplica de fs. 518 a 524, el decreto de "autos para sentencia" a fs. 525; y los antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

Que la Cervecería Boliviana Nacional S.A. (CBN) representada por Eduardo Urriolagoitia Rodo, dentro el plazo previsto en el art. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., por memorial de fs. 290 a 301, se apersona fundamentando su demanda de la siguiente manera:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que el 1 de julio de 2011, la empresa demandante fue notificada con la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 033/2011 de 30 de junio, emitido por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de empresas (AEMP) para el inicio del procedimiento sancionador contra la CBN, por la comisión de prácticas anticompetitivas, otorgándole 10 días para presentar pruebas, plazo ampliado a 5 días más por Auto de 11 de julio de 2011; sin embargo de haber sido presentada las pruebas el 22 del mismo mes y año; sorpresivamente el 10 de agosto de 2011 se les notificó con Auto de 4 de igual mes y año, de apertura de término probatorio, considerándose como una segunda apertura de término de prueba.

Posteriormente el 19 de septiembre de 2011, se notificó al ahora demandante con la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 052/2011 de 13 de septiembre, mediante la cual se resuelve 1) Declarar probados los cargos presentados contra la CBN; y, 2) Aplicar multas por dichos cargos.

El 7 de octubre de 2011, presentó recurso de revocatoria, explicando las ilegalidades del procedimiento que afectaban el derecho a la defensa y el debido proceso, recurso que fue resuelto por la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 111/2011 de 21 de noviembre, que confirmó parcialmente la resolución impugnada, incrementando el valor de la multa; contra esta resolución CBN presentó recurso jerárquico el 22 de diciembre de 2011, ante el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, que fue resuelto por Resolución Jerárquica MDP y EP N° 008/2012 de 15 de mayo, que confirmó totalmente la resolución recurrida.

Contra dichas determinaciones, el 22 de agosto de 2012, CBN a través de sus representantes legales, presentó demanda contenciosa administrativa, demanda que fue resuelta por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, mediante Sentencia N° 25/2014 de 27 de marzo, declarando probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta, dejando sin efecto las Resoluciones: Jerárquica MDP y EP N° 008/2012 de 15 de mayo, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 052/2011 de 13 de septiembre, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 111/2011 de 21 de noviembre y la Resolución Administrativa AEMP/DTDCDN/N° 048/2011 de 6 de septiembre.

Consecuentemente el 29 de abril de 2015, la AEMP notificó a CBN con el Auto Administrativo de la misma fecha, que refiere que el 27 de marzo de 2015, se radicó en su Dirección Técnica de Defensa de la Competencia y Desarrollo Normativo, el procedimiento sancionador iniciado con la Resolución Administrativa 033/2011 de 30 de junio, otorgando el plazo de cinco días hábiles para que aleguen sobre la prueba producida en el proceso; consiguientemente el 5 de mayo de 2015, CBN presentó alegatos invocando principalmente la prescripción de las infracciones, toda vez que las supuestas prácticas anticompetitivas ocurrieron entre los años 2009 y 2011.

El 25 de mayo de 2015, la AEMP emitió la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCN/N° 094/2015, declarando probados los cargos presentados contra CBN sancionándolo con: 1) Multa de UFV 8.507.082,50 por dichos cargos; y, 2) Multa de UFV 510.424,12 por ocultamiento y entorpecimiento de las investigaciones, debido a que CBN no presentó la información requerida; contra dicha resolución, CBN interpuso recurso de revocatoria, fundamentando el mismo en que la resolución recurrida: a) Sanciona supuestas infracciones que han prescrito; b) Se basa en prueba obtenida en contradicción con el debido proceso administrativo; c) Carece de requisitos de fundamentación sine qua non; y, d) Declara probado un cargo por ocultamiento, distorsión de la información y entorpecimiento de las investigaciones sobre el cual jamás se discutió en el procedimiento sancionador; recurso que fue resuelto con la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 133/2015 de 12 de agosto, confirmando totalmente la resolución impugnada; contra esta resolución CBN interpuso recurso jerárquico con los mismos argumentos expuestos en el recurso de revocatoria, impugnación que fue resuelta por la resolución de Recurso Jerárquico MDPE y EP N° 025.2015 de 18 de diciembre, (resolución ahora impugnada) emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, que confirma totalmente la resolución recurrida.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Acusa que las normas aplicables son la L. N° 2341 de procedimiento administrativo, el D.S. N° 27175 de 15 de septiembre de 2003, el D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008 y la R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2009, las mismas que no fueron consideradas por la AEMP y la autoridad ahora demandada; produciendo en consecuencia las siguiente infracciones:

En su demanda después de efectuar un análisis sobre la normativa y transcribir extensamente la misma, alegando sobre los principios que regulan el derecho administrativo sancionador, fundamento su demanda refiriendo que:

1.- Las supuestas infracciones de las que se acusan a CBN han prescrito, debido que el art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) establece que las infracciones prescribirán en el término de dos años, por lo que al haber sucedido las supuestas infracciones entre el año 2008 y abril de 2011, en estricta aplicación de la norma estas han prescrito. Lo que la AEMP, sin base legal alguna, alega que no habría operado la prescripción, pues durante la tramitación del procedimiento no hubo renuncia, abandono, desidia o falta de actividad de su parte, lo que fue confirmado en la resolución impugnada, confirmando la posición de la AEMP y agregando además que la R.A. N° 033/2011 de 30 de junio, habría interrumpido la prescripción. A continuación la compañía demandante paso a refutar ambos argumentos, aludiendo que la prescripción se encuentra sujeta al principio de la reserva de ley, refiriendo que la prescripción es una institución de carácter sustantivo, pues trae consigo la adquisición o pérdida de un derecho, por ello, la prescripción forma parte de la materia reservada de ley, lo que fue manifestado por la doctrina administrativa; prosigue refiriendo que en ese mismo sentido estableció la S.C. Plurinacional N° 1406/2014 de 7 de julio, refiriéndose a la prescripción en el ámbito penal, aplicable al derecho administrativo sancionador; abundando en el tema citó la S.C. N° 0140/2014.

Prosiguió señalando que a fin de que sea legítimo el ejercicio de la potestad sancionadora, únicamente la ley, en sentido formal, puede definir el régimen de la prescripción, lo cual fue confirmado por el art. 79 de la LPA, estableciendo el término de la prescripción (2 años) y para las sanciones (1 año), así como el régimen de interrupción para las sanciones, "sin establecer régimen alguno para la interrupción de la prescripción de las infracciones ni tampoco para la suspensión de la prescripción ni de las infracciones no de las sanciones" –textual- dejando abierto la reglamentación de iniciación del procedimiento de cobro. Por ello CBN considera que la única norma aplicable para establecer si se ha producido la prescripción de las supuestas infracciones al presente caso es el art. 79 de la LPA.

Continúa refiriendo al respecto que, a pesar de lo señalado precedentemente, mediante R.M. N° 190 emitida por el Ministerio de Producción y Microempresas, en flagrante exceso de sus atribuciones regulatorias, establece causales para la interrupción de la prescripción de las infracciones administrativas, contenidas en el art. 7 de la R.M. N° 190; pero aun tomando en cuenta la norma citada, en la notificación a CBN el 1 de julio de 2011, con el primer acto administrativo con la R.A. N° 033/2011 de 30 de junio, a la fecha en que la AEMP ha impuesto sanciones a CBN ya pasaron más de 3 años y 10 meses, por lo tanto las supuestas infracciones han prescrito.

2.- En este punto CBN, reiteró que la prescripción ha operado, aun admitiendo que la R.A. N° 033/2011 de 30 de junio, ha interrumpido su cómputo, a la fecha en la que la AEMP ha impuesto sanciones a CBN el 25 de mayo de 2015, desde una a la otra fecha han pasado más de tres años y diez meses. Posteriormente la compañía demandante pasó a realizar una distinción entre la interrupción y la suspensión, anexando el "A.S. N° 023/2013", nuevamente repitiendo añadió que si fue notificado con la R.A. N° 033/2011 de 30 de junio, el 1 de julio de 2011, asumiendo lo establecido en la R.M. N° 190, se tiene que a partir de la fecha de notificación, la AEMP solo tenía hasta el 2 de julio de 2013, para aplicar sanciones; añadiendo que en el caso que nos ocupa, la única disposición legal que define el régimen de la prescripción de las infracciones administrativas en materia de derecho de la competencia, es el art. 79 de la LPA; además refiere que, no es tema de discusión la facultad que tiene la AEMP para dictar resoluciones o de corregir las actuaciones producidas ante la eventual nulidad o anulabilidad de sus resoluciones, sin embargo esta facultad no es absoluta, se encuentra restringida, entre otras cosas, por la prescripción, señalando a propósito lo establecido por el "Tribunal Supremo de la Sala Contenciosa en Madrid, España".

3.- CBN, acusa sobre la ilegalidad de abrir un segundo periodo probatorio, recibir pruebas y fundar una sanción en base a las pruebas obtenidas en dicho periodo; ya que los arts. 80 al 84 de la LPA, 65 al 68 del D.S. N° 27175 y 14 de la R.M. N° 190, delimitan el procedimiento administrativo, dividiendo el mismo en 4 etapas: i) Diligencias preliminares; ii) Iniciación; iii) Tramitación en la que el administrado puede presentar la prueba que considere conveniente para su defensa; y, iv) Terminación o conclusión en la cual una vez vencido el periodo probatorio, la administración emite resolución, aplicando o desestimando la aplicación de una sanción. Etapas que pasó a desarrollar citando la normativa señalada precedentemente, para luego concluir que la AEMP formuló cargos contra la CBN luego de una etapa de diligencias preliminares de casi dos años, tiempo en que se suponía que debieron haber obtenido todos los elementos que generen la convicción de la existencia de indicios de la comisión de una infracción; ante estos cargos, en el periodo probatorio legalmente establecido para ello, CBN presentó sus descargos; sin embargo, de manera sorprendente la autoridad administrativa empleó como principal respaldo documentación aportada de manera posterior a la defensa realizada por CBN, por lo que la empresa demandante no tuvo la oportunidad de rebatir, cuestionar, invalidar o desvirtuar los documentos con los cuales se le sancionó.

4.- En este punto CBN, reiterando lo señalado en el párrafo supra, refiere que el procedimiento que dio como resultado la R.A. N° 094/2015, confirmada por la R.A. N° 133/2015 y refrendada por la R.J. N° 025.2015, se efectuó confundiendo el contenido de las diferentes etapas y ha requerido por medio del Auto de 4 de agosto de 2011, la presentación de documentación específica, en la que solo correspondía al administrado presentar la prueba que así considere conveniente, en el ejercicio de su legítimo derecho, prueba que no pudo presentar por lo que se le sancionó con una ingente multa, prescindiendo la AEMP del procedimiento legalmente establecido en el inc. a) del art. 89 del D.S. N° 27113, el inc. f) del art. 28 de la LPA, dando como resultado la desviación del procedimiento y la emisión de un acto nulo de pleno derecho.

5.- Por otra parte la empresa demandante refiere que, es ilegal la imposición de una sanción por ocultamiento, distorsión de la información y entorpecimiento de las investigaciones sin la tramitación previa de un procedimiento sancionador, esta sanción se ve agravada por el hecho de que no se siguió el procedimiento sancionador para aplicar dicha sanción, tal como se encuentra establecido en el art. 80-II de la LPA; y conforme lo establecido en los arts. 77 y 88 "anteriores" -textual-, los arts. 65 al 68 del D.S. N° 27175, y 14 de la R.M. N° 190.

Además señala que, esta sanción por ocultamiento, distorsión de la información y entorpecimiento de las investigaciones se aplicó directamente en la R.A. N° 094/2015, sin que se le haya aplicado las etapas procedimentales, por lo que no se dio a CBN la oportunidad de defenderse de los cargos presentados, resultando ser completamente ilegal. Añade que el trato que recibió CBN resulta totalmente arbitrario e ilegal, puesto que en otros procedimientos similares, la AEMP inicia un nuevo procedimiento sancionador, con todas las etapas legalmente previstas, a efectos de que el administrado pueda ejercer su derecho a la defensa, citando y adjuntando al efecto la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 063/2013 de 9 de julio, en el cual la AEMP inicia de oficio procedimiento administrativo sancionador contra la Compañía de Tabaco S.A. (CITSA).

La empresa demandante concluyendo señala que la resolución impugnada al refrendar las ilegalidades cometidas a lo largo del procedimiento sancionador y recursivo, afecta el interés privado de la CBN, cometiéndose las diversas infracciones citadas en los 5 puntos señalados precedentemente; consecuentemente la resolución impugnada es nula de pleno derecho, por incumplir el art. 35 inc. b), c) y d) de la LPA.

I.4.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, declare probada la demanda contenciosa administrativa; consiguientemente declare nula y sin efecto la Resolución Jerárquica MDP y EP N° 025.2015 emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural; además que se declaren nulas y sin valor legal alguno las sanciones impuestas y ratificadas por medio de la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 133/2015 y la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 094/2015.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto a fs. 308, corrida en traslado a la autoridad demandada, se apersono Julio Cesar Beyer Pacheco, director general de asuntos jurídicos del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 434 a 449 vta., expresando en síntesis lo siguiente:

Que la demanda presentada se caracteriza por lo reiterativo, injustificado, contradictorio, impreciso y carente de conocimiento de la normativa jurídica; porque la misma pretende mostrar una serie de argumentos que han sido plenamente rebatidos a tiempo del desarrollo del

proceso sancionador y la etapa recursiva emergente del mismo; asimismo refiere que se debe considerar que a tiempo de la emisión de la resolución impugnada, se han enervado claramente los argumentos que presenta la CBN.

Refiere que sintetizando los puntos de la demanda, estos serían que: "1) Existiría la apertura irregular de un segundo periodo de prueba en el proceso sancionador; 2) No se habría considerado que las conductas sancionadas han prescrito por el transcurso del tiempo; y, 3) Por último se señala que no corresponde una sanción por distorsión de la información, porque es un cargo que ameritaría un proceso específico" - textual- en ese sentido paso a desarrollar los 3 aspectos citados manifestando:

I.- Que el inicio de proceso de fiscalización contra CBN fue como efecto de la identificación de suficientes indicios que en el desarrollo de sus actividades comerciales la citada empresa se encontraba realizando acciones que limitaban los derechos de los consumidores, toda vez que a través de los personeros de CBN han realizado acciones que impiden el ingreso de empresas competidoras a través de varios aspectos como la obligatoriedad de venta de sus productos de manera exclusiva. En tal sentido la autoridad demandada pasa a desarrollar el art. 11 del D.S. N° 29519, concluyendo que la empresa demandante tiene un accionar que denota la infracción a los numerales 1, 3, 4 y 11 de la norma jurídica citada.

II.- Por otra parte refirió que, sobre la existencia de un ilegal segundo periodo de prueba que manifiesta el demandante, se tiene que la AEMP y la autoridad demandada se han circunscrito a la normativa en actual vigencia, además de lo establecido en el art. 314 de la Constitución política del Estado (C.P.E.), que prohíbe el monopolio y el oligopolio privado; los arts. 10, 11 y la disposición adicional cuarta del D.S. N° 29519, que regulan la competencia y defensa del consumidor frente a conductas lesivas que determinan de manera puntual las acciones que pueden ser consideradas como prácticas anticompetitivas.

En ese sentido refirió que el reglamento de regulación de competencias (R.M. N° 190) en su art. 22 establece que: "Pasada la etapa de diligencias preliminares, la Superintendencia se pronunciará respecto de la apertura de la investigación con la Notificación con cargos, mediante Resolución Administrativa que deberá ser motivada y contener la siguiente información: a) La Práctica Anticompetitiva objeto de la investigación, las características de los bienes o servicios que estarían siendo objeto de la práctica, los bienes o servicios similares presuntamente afectados, la duración de la práctica, la identificación de las partes, su relación económica existente con la práctica, la relación de los elementos de prueba presentados; y, b) El plazo, no menor a tres días ni mayor a quince días hábiles administrativos, para que el presunto infractor presente sus descargos, alegaciones, explicaciones y pruebas que pretenda hacer valer en el proceso administrativo" - textual- que de igual manera la misma norma establece en el art. 23, que: "El plazo de la prueba será de quince días hábiles administrativos. Este plazo podrá prorrogarse por motivos justificados, por una sola vez y por un plazo adicional de diez días hábiles administrativos.", que del contexto citado, refirió que la AEMP, solamente cumplió con las disposiciones que pretenden asegurar el derecho a la defensa que tiene CBN, puesto que del periodo de prueba que una empresa acusada de realizar acciones identificadas como anticompetitivas, facilita a la misma a ofrecer todos los medios que puedan desbaratar la acusación de la administración. Al respecto citó la S.C. Plurinacional N°0410/2013 de 27 de marzo que establece: "la jurisdicción constitucional debe procurar por todos los medios a su alcance conocer la verdad material; y a ese efecto puede solicitar prueba complementaria..."

De lo señalado precedentemente, concluye refiriendo que el reglamento del Procedimiento Sancionador debe iniciarse a través de la emisión de una Resolución Administrativa, en la que entre otras cosas se debe otorgar al agente regulador un plazo para que esté presente los descargos, alegaciones y las pruebas que pretenda hacer valer, pero de igual manera la propia norma señala que de manera posterior debe abrirse un plazo probatorio de 15 días, que incluso podría ser prorrogado, por lo que se reitera que la AEMP ha cumplido de manera estricta las determinaciones establecidas en la norma citada supra.

III.- Por otro lado refirió que, sobre la presunta prescripción de las infracciones referidas por el demandante citando sentencias constitucionales e incluso doctrina internacional, que en definitiva menciona y tiene relación con los conceptos básicos de la prescripción pero que poco o nada refieren a cerca del cómputo del tiempo que hace a este instituto jurídico. En ese orden refirió que, el demandante omitió pronunciarse sobre elementos que de ninguna manera pueden ser desconocidos y que tienen que ver con el hecho de que en el presente caso existió una demanda contenciosa administrativa que interrumpió el cómputo de la prescripción a favor de CBN.

Refiere que el demandante manifestó que el art. 79 de la LPA, señala la facultad de imponer sanciones prescribe en el plazo de dos años, por lo que al ser las prácticas del "2008 y 2011" -textual- las mismas han prescrito, menciona además que la Ley de Procedimiento Administrativo no establece ninguna causa de interrupción no de suspensión de la prescripción. Sobre el particular, la autoridad demandada refiere que la AEMP estableció que la prescripción fue interrumpida constantemente por los fallos emitidos en las diferentes etapas del proceso sancionatorio, así como por la demanda contenciosa administrativa.

Prosiguió citando lo señalado por el Autor Guillermo Cabanellas, en su Diccionario Jurídico Elemental, la doctrina señalada por el tratadista y jurista Español, José Garberí Llobregat, lo señalado por Gilberth Alfaro Morales, en su obra "Prescripción en Procedimiento Disciplinario y Caducidad del Procedimiento.", todos en cuanto a la prescripción como la pérdida de un derecho por el transcurso del tiempo desde el punto de vista estrictamente doctrinal. Sobre lo que refiere que desde el punto de vista legal el art. 79 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, determina que, las infracciones prescribirán en el término de dos años, pero también establece que la prescripción de las sanciones quedará interrumpida mediante la iniciación del procedimiento de cobro; además que para el presente caso, el art. 7 del Reglamento de Regulación de la Competencia en el marco del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008, aprobado por la R.M. N° 190 de 29 de mayo de igual año, instituye que: "...En el caso de hechos, actos u omisiones recurrentes o sucesivos, el plazo señalado se computará a partir de la fecha de realización del último, hecho acto u omisión. La interrupción de la prescripción, tendrá lugar desde el momento en que la superintendencia realice un acto administrativo que recaiga sobre las infracciones cometidas y sea puesto en conocimiento del presunto infractor."

En ese sentido refiere que, la AEMP inició proceso sancionador contra CBN, por las prácticas anticompetitivas que se produjeron entre las gestiones 2008 al 2011, emitiendo la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 033/2011 el 30 de junio de 2011, que fue notificada a CBN el 1

de julio del mismo año, acto con el que se interrumpió el cómputo de la prescripción, teniendo en cuenta que el agente regulado cometió varias y sucesivas infracciones siendo el último hecho, acto u omisión el año 2011, por lo que no es evidente el argumento del demandante que estas infracciones hayan prescrito. Al efecto citó lo establecido en las SS.CC. Nos. 0001/2004-R de 7 de enero, 1362/2004-R de 17 de agosto que establecen las causas de interrupción; la Sentencia N° 137/2013 de 18 de abril y el A.S. N° 145 de 28 de mayo de 2014, fallos emitidos por el Tribunal Supremo de Justicia, que establecen sobre el cómputo de la prescripción, y que el plazo de la prescripción se interrumpe con la notificación al coactivado con la demanda judicial y por cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor.

En ese contexto refirió que, considerando que a través de la Sentencia N° 25/2014 de 27 de marzo emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, que dejó sin efecto la inicial Resolución Jerárquica MDP y EP N° 008/2012, así como las Resoluciones Administrativas RA/AEMP/DJ/ N° 052 de 13 de septiembre de 2011 y la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/ N° 111/2011, disponiendo que la AEMP emita nueva Resolución Administrativa Sancionatoria, quedando subsistente la Resolución Administrativa RA/033/2011 de 30 de junio, que dio inicio al procedimiento sancionador, interrumpiendo el cómputo de la prescripción, no siendo evidente el transcurso del tiempo señalado por el demandante, toda vez que el proceso se encontraba en sede judicial, elemento que desvirtúa por completo los argumentos del demandante referido a la prescripción de las infracciones; además refirió que la determinación judicial fue notificada a la AEMP el 27 de marzo de 2015, autoridad que inmediatamente emitió el auto de radicación de procedimiento administrativo y posteriormente emite la nueva Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/ N° 094/2015 de 25 de mayo, por la que se declara probados los cargos por conductas anticompetitivas, la misma que generó la Resolución Administrativa RA/AEMP/ N° 133/2015 de 12 de agosto, resoluciones que fueron emitidas en los plazos procesales establecidos.

IV.- La autoridad demandada refirió que, sobre lo manifestado por la empresa demandante, sobre la supuesta ilegalidad de imponer una sanción por el ocultamiento y distorsión de la información sin la tramitación de un proceso especial, no tiene ningún tipo de respaldo normativo, actuando con temeridad al señalar que las actuaciones de la AEMP no son coherentes con las asumidas en el caso de la empresa CITSA; elementos que de ninguna manera pueden generar una convicción real de los hechos y actos realizados en el proceso sancionador contra la CBN.

Además refirió que, el proceso sancionador desarrollado por la AEMP cuenta con todo el respaldo legal necesario, puesto que el art. 39 de la R.M. N° 190, relativo a la conducta por ocultamiento y distorsión de la información, señala sobre la atribución que tiene la Superintendencia de empresas para imponer los diferentes tipos de multas, entre otras el de imponer multa del 1% de los ingresos brutos anuales, por el ocultamiento, distorsión, o destrucción de información o por entorpecimiento de las investigaciones.

Además al respecto citó literalmente los arts. 10 y 11 del D.S. N° 29519, para luego referir que, en ninguna de las figuras descritas hace mención a la distorsión de información como práctica anticompetitiva, correspondiendo por lo tanto dejar establecido que la "Distorsión de Información", en si no se constituye como una práctica anticompetitiva, sino es una sanción que concurre a las establecidas prácticas, medida que se identificó en el desarrollo del proceso sancionador. Por lo cual la AEMP a tiempo del desarrollo del proceso sancionador al identificar la realización de una práctica anticompetitiva, la distorsión de la información por parte de CBN, tenía toda la facultad para imponer de manera paralela multa del 1% de sus ingresos brutos.

Continuó manifestando que, corresponde señalar lo dispuesto por el art. 28 de la L. N° 2341, donde se establecen los elementos esenciales que debe contener el acto administrativo, de donde se infiere que de ninguna manera a momento del inicio del proceso sancionador, se podría establecer el ocultamiento y distorsión de la información de manera independiente como un cargo específico. Lo cual fue revocado por parte del Tribunal Supremo de Justicia.

V.- Por otra parte refirió, sobre la verdad material, citando al efecto el art. 180 de la C.P.E., que establece sobre el principio de verdad material, que es uno de los rectores del sistema procesal nacional, lo cual también es regulado por el art. 4-d) de la LPA, por lo que se tiene que buscar el acontecimiento o el conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que conciden con la realidad de los hechos, sustentado por la realidad, lo cual es incontrastable. Refiriendo en ese marco que, en el periodo de fiscalización hasta la presentación del recurso jerárquico, la empresa demandante, no ha logrado desvirtuar los cargos imputados, ameritando como efecto de ello, la sanción pecuniaria determinada.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa; consecuentemente se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPE y EP N° 025.2015 de 18 de diciembre y de igual forma queden firmes en su cumplimiento la Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/N° 133/2015 de 12 de agosto, y la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 094/2015 de 25 de mayo.

III. Tercer interesado.

Por proveído cursante a fs. 481, se dio por apersonado a la Autoridad de Fiscalización de empresas (AEMP), en su condición de tercero interesado, representado legalmente por German Prudencio Taboada Parraga, quien por memorial de fs. 471 a 480 vta., en síntesis argumento lo siguiente:

Después de hacer una relación de los antecedentes, procedió hacer un copiado de los puntos reclamados en la demanda contenciosa administrativa interpuesta por CBN, concluyendo en cada punto de la siguiente manera:

Que es evidente que la LPA establece un plazo general de prescripción para las infracciones de dos años, plazo de prescripción que fue incorporado en el Reglamento de Regulación de la Competencia en el marco del D.S. N° 29519 aprobado por la R.M. N° 190, citando al efecto el art. 80 de la LPA, art. 25.II de la L. N° 2427; la Ley N° 685, y art. 5 de la L. N° 027 del Tribunal Constitucional Plurinacional, para concluir que dichas normativas corresponden ser aplicadas por la AEMP. Ingresando al análisis sobre la prescripción, este realizó la misma argumentación que la autoridad demandada, citando las SS.CC. Nos. 0861/2012 de 20 de agosto y 0600/2011-R de 3 de mayo, concluyendo

que la naturaleza jurídica de la prescripción es no prolongar "indefinidamente en el tiempo la persecución penal, (...) por falta de interés de los órganos encargados de la misma" -textual- además que la citada jurisprudencia constitucional señala que la prescripción significa la renuncia por parte del Estado del derecho respecto a juzgar debido al tiempo transcurrido. Además refirió que en las anteriores instancias hasta el pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia, se reclamó sobre la prescripción o que hubiese operado el silencio administrativo. Refirió que, también debe considerarse que el tiempo transcurrido en la tramitación del procedimiento sancionador, se debe a que CBN ejerció las instancias administrativas y judiciales que le faculta la ley. Concluyó refiriendo al respecto que, el art. 7 de la R.M. N° 190 hace referencia a la condición de interrupción de la prescripción, dejando claro que opera desde el momento en la superintendencia (ahora AEMP) realice un acto que recaiga sobre las infracciones cometidas y sea puesto en conocimiento del presunto infractor.

En ese sentido continuó refutando sobre los demás puntos expuestos en la demanda contenciosa administrativa, manteniendo la misma argumentación de la autoridad demandada.

III.1.- Petitorio.

Concluyo solicitando que se declare improbadamente la demanda interpuesta por CBN; además que quede firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDP y E.P. N° 025.2015, emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, y de la misma forma queden firmes las Resoluciones Administrativas RA/AEMP/DTDCDN/N° 133/2015 y RA/AEMP/DTDCDN/N° 094/2015 emitida por la Autoridad de Fiscalización de empresas (AEMP).

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución jerárquica impugnada, se establece los siguientes hechos:

1.- Que el 1 de julio de 2011, la empresa demandante fue notificada con la Resolución Administrativa RA/AUTORIDAD DE EMPRESAS/N° 033/2011 de 30 de junio, emitida por la AEMP, haciéndole conocer el inicio del procedimiento sancionador, por la comisión de prácticas anticompetitivas, otorgándole 10 días para presentar pruebas, plazo que fue ampliado a 5 días más; presentada las pruebas el 22 de julio de 2011; posteriormente el 10 de agosto de 2011 se notificó a CBN con Auto de 4 de igual mes y año, de apertura de término probatorio.

2.- El 19 de septiembre de 2011, se notificó al ahora demandante con la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 052/2011 de 13 de septiembre, mediante la cual se resuelve 1) Declarar probados los cargos presentados contra la CBN; y, 2) Aplicar multas por dichos cargos.

3.- Contra dicha determinación, el demandante presentó recurso de revocatoria, explicando las ilegalidades del procedimiento que afectaban el derecho a la defensa y el debido proceso, recurso que fue resuelto por la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 111/2011 de 21 de noviembre, que confirmó parcialmente la resolución impugnada, incrementando el valor de la multa.

4.- Contra la R.A. N° 111/2011, CBN presentó recurso jerárquico el 22 de diciembre de 2011, ante el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, que fue resuelto por Resolución Jerárquica MDP y EP N° 008/2012 de 15 de mayo, que confirmó totalmente la resolución recurrida.

5.- Contra dichas determinaciones, el 22 de agosto de 2012, CBN a través de sus representantes legales, presentó demanda contenciosa administrativa, demanda que fue resuelta por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, mediante Sentencia N° 25/2014 de 27 de marzo, declarando probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta, dejando sin efecto las Resoluciones: Jerárquica MDP y EP N° 008/2012 de 15 de mayo, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 052/2011 de 13 de septiembre, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 111/2011 de 21 de noviembre y la R.A. AEMP/DTDCDN/N° 048/2011 de 6 de septiembre.

6.- Consecuentemente el 29 de abril de 2015, la AEMP notificó a CBN con el Auto Administrativo de la misma fecha, en el cual refiere que el 27 de marzo de 2015, se radicó en su dirección técnica de defensa de la competencia y desarrollo normativo, el procedimiento sancionador iniciado con la Resolución Administrativa RA/AUTORIDAD DE EMPRESAS/N° 033/2011 de 30 de junio, otorgando el plazo de cinco días hábiles para que aleguen sobre la prueba producida en el proceso; consiguientemente el 5 de mayo de 2015, CBN presentó alegatos invocando principalmente la prescripción de las infracciones, toda vez que las supuestas prácticas anticompetitivas ocurrieron entre los años 2009 y 2011.

7.- El 25 de mayo de 2015, la AEMP emitió la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCN/N° 094/2015, declarando probados los cargos presentados contra CBN sancionándolo con: 1) Multa de UFV 8.507.082,50 por dichos cargos; y, 2) Multa de UFV 510.424,12 por ocultamiento y entorpecimiento de las investigaciones, debido a que CBN no presentó la información requerida.

8.- Contra la R.A. N° 094/2015, CBN interpuso recurso de revocatoria, fundamentando el mismo en que la resolución recurrida: a) Sanciona supuestas infracciones que han prescrito; b) Se basa en prueba obtenida en contradicción con el debido proceso administrativo; c) Carece de requisitos de fundamentación sine qua non; y, d) Declara probado un cargo por ocultamiento, distorsión de la información y entorpecimiento de las investigaciones sobre el cual jamás se discutió en el procedimiento sancionador; recurso que fue resuelto con la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 133/2015 de 12 de agosto, confirmando totalmente la resolución impugnada.

9.- Posteriormente CBN, interpuso recurso jerárquico impugnando la R.A. N° 133/2015, con los mismos argumentos expuestos en el recurso de revocatoria, impugnación que fue resuelta por la resolución de Recurso Jerárquico MDPE y EP N° 025.2015 de 18 de diciembre, (resolución ahora impugnada) emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, que confirma totalmente la resolución recurrida.

IV.1.- De la naturaleza jurídica del proceso y la competencia de este tribunal.

Contra el fallo jerárquico, CBN, a través de su representante legal Julio Cesar Beyer Pacheco, quien formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 434 a 449 vta., de obrados.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis se circunscribe en determinar: Si el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, aplicó adecuadamente la normativa jurídica al establecer que no habrían prescrito las atribuciones de la AEMP para imponer sanciones, tomando en cuenta que los hechos generadores se produjeron entre la gestión 2008 a 2011.

V. Análisis de problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Que la empresa ahora demandante, anteriormente interpuso demanda Contenciosa Administrativa, que fue resuelta por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia mediante Sentencia N° 25/2014 de 27 de marzo, que dejó sin efecto las Resoluciones: Jerárquica MDP y EP N° 008/2012 de 15 de mayo, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 052/2011 de 13 de septiembre, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 111/2011 de 21 de noviembre y la R.A. AEMP/DTDCDN/N° 048/2011 de 6 de septiembre; quedando firme y subsistente únicamente la R.A. N° RA/AEMP/N° 033/2011 de 30 de junio, además en dicha sentencia se ordenó a la AEMP que emita nueva resolución sancionatoria.

Consecuentemente la AEMP en cumplimiento a la Sentencia N° 025/2014, notificó a CBN con el Auto Administrativo de 29 de abril de 2015, que señala que el 27 de marzo de 2015, se radicó en su Dirección Técnica de Defensa de la Competencia y Desarrollo Normativo, el procedimiento sancionador iniciado con la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 033/2011 de 30 de junio, otorgando el plazo de cinco días hábiles para que aleguen sobre la prueba producida en el proceso.

En ese sentido, se evidencia que la Sentencia N° 25/2014, dejó sin efecto las resoluciones: Resolución Jerárquica MDP y EP N° 008/2012 de 15 de mayo, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 052/2011 de 13 de septiembre, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 111/2011 de 21 de noviembre y la Resolución Administrativa AEMP/DTDCDN/N° 048/2011 de 6 de septiembre; y solamente quedó firme y subsistente la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 033/2011 de 30 de junio, notificada el 1 de julio de 2011; por lo que se tiene que el posterior acto administrativo válido es el Auto Administrativo de 29 de abril de 2015, emitido por la AEMP, que fue notificado a CBN el 30 de igual mes y año; es decir, que entre una y otra resolución transcurrieron 3 años y 10 meses, tiempo que se debe tomar en cuenta para determinar si hubo o no la prescripción de las infracciones cometidas por CBN, puesto que al haberse anulado las resoluciones administrativas citadas precedentemente, estas no causan ningún efecto jurídico posterior.

Al respecto, sobre que las resoluciones anuladas no causan ningún efecto jurídico, se tiene sentada la jurisprudencia emitida por este Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 101/2015 de 24 de marzo, emitida por Sala Plena que determina: "...Con referencia a la aplicación del art. 54 de la L. N° 1340 CT abrogado, en el caso es discutible el num. 1) del antes citado artículo, que si bien el curso de la prescripción puede ser interrumpido por la determinación del tributo, sólo el acto determinativo válido, vigente y subsistente, interrumpe el curso de la prescripción, no así un acto anulado por un fallo de última instancia administrativa, por lo tanto la RD GDLP N° 085 de 8 de febrero de 2006, que quedó nula por la reposición de obrados, no puede generar el efecto jurídico de interrupción de la prescripción. Es decir, del análisis de los antecedentes administrativos las actuaciones emitidas por la AT fueron válidas, hasta que mediante pronunciamiento expreso del STG (resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0003/2007 de 3 de enero), fueron declaradas nulas, retro trayendo el proceso a fin de que sus actuaciones se repitan; por lo tanto las obligaciones incumplidas emergentes de ellas se extinguen y sus actos jurídicos ya no surten efectos legales, consiguientemente, los actos afectados de anulabilidad que fueron declarados nulos por la STG, no tienen validez alguna que produzca efectos jurídicos, considerar lo contrario provocaría inseguridad jurídica a las partes, así se tiene establecido en concordancia con el art. 54 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo."

Bajo el mismo entendimiento, se pronunció la Sentencia N° 31 de 11 de mayo de 2016, emitida por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera de este Tribunal Supremo, que establece: "...Conforme los argumentos expuestos por la Administración Tributaria, la notificación realizada al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa N° 444/2013, efectuada el 26 de diciembre de 2007, interrumpiría el curso de la prescripción, de acuerdo con lo establecido en el art. 54 de la L. N° 1340; pero que además, el término de la prescripción hubiere quedado suspendido por la interposición de la demanda contenciosa tributaria interpuesta por el Sujeto Pasivo en contra

de la indicada Resolución Determinativa como lo establece el art. 55 de la L. N° 55. Al respecto, si bien la R.D. N° 444/2007 de 28 de noviembre de 2007, tiene el carácter interruptivo del cómputo de la prescripción, empero, se tiene que la citada resolución determinativa, fue objeto de impugnación mediante demanda contenciosa tributaria, y como resultado de la misma se emitió la Sentencia con calidad de Cosa Juzgada N° 007/2008, que dispuso anular la misma, por consiguiente, su efecto de interrupción no causa ningún efecto legal en el presente proceso, así se entiende del contenido del art. 48 del D.S. N° 27113 (RLPA) que establece que “el acto administrativo se presume válido mientras la nulidad del mismo no sea declarada en sede administrativa mediante resolución firme o en sede judicial mediante sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.” (sic).

En ese contexto, se tiene que si bien durante el transcurso del procedimiento administrativo se efectuaron diferentes actuados que interrumpieron la prescripción; empero, los mismos se anularon con la Sentencia N° 25/2014, habiendo quedado únicamente subsistente la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 033/2011 de 30 de junio, por tanto en cumplimiento de lo establecido en el art. 79 de la LPA que refiere: “(Prescripción de infracciones y sanciones). Las infracciones prescribirán en el término de dos años. Las sanciones impuestas se extinguirán en el término de un año...”, se tiene que las infracciones prescriben a los dos años; es decir que, si la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 033/2011 de 30 de junio, fue notificada a CBN el 1 de julio de 2011, la AEMP tenía la facultad de imponer sanciones hasta el 30 de junio de 2013, por la supuesta comisión de actos anticompetitivos, de lo que se concluye que cuando la AEMP emitió el Auto Administrativo de 29 de abril de 2015, que fue notificado a CBN el 30 de igual mes y año; lo hizo después de 3 años y 10 meses, es decir cuando ya habían prescrito sus facultades para imponer sanciones.

Por otra parte, en cuanto a los puntos de controversia 3, 4 y 5 planteados en la presente demanda, que refieren sobre: 1) La ilegalidad de un segundo periodo; 2) En la que se reitera que se dio un inadecuado procedimiento confundiendo en contenido de las diferentes etapas; y, 3) Que es ilegal la imposición de una sanción por ocultamiento. Puntos de los cuales este Tribunal considera que, al haber sido declarados prescritas las facultades señaladas supra, se halla eximido de pronunciarse al respecto.

VI. Conclusiones.

Por lo relacionado precedentemente, se establece que el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, al momento de emitir la Resolución Jerárquica MDP y EP N° 025.2015 de 18 de diciembre, no realizó una correcta valoración de los antecedentes y de la normativa jurídica aplicable sobre la prescripción, toda vez que como se señaló precedentemente las facultades de la AEMP para imponer sanciones sobre las supuestas infracciones cometidas por CBN, han prescrito en virtud a lo instituido por la ley de procedimiento administrativo.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa, interpuesta por Eduardo Urriolagoitia Rodo, en representación legal de la Cervecería Boliviana Nacional S.A.; en consecuencia deja sin efecto la Resolución Jerárquica N° 025/2015 de 18 de diciembre, pronunciada por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural; la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 133/2015 de 12 de agosto y la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 094/2015 de 25 de mayo, resoluciones emitidas por la Autoridad de Fiscalización de empresas (AEMP).

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



102

**Aduana Nacional de Bolivia Regional Santa Cruz
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 41, impugnando la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2014 de 24 de noviembre, pronunciada por el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el

memorial de contestación de fs. 97 a 102, réplica de fs. 138 a 140, dúplica de fs. 144-145, el decreto de “autos” de fs. 146, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que en la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Jesús Salvador Vargas Cruz, solicita se revoque la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2014 de 24 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, exponiendo los siguientes fundamentos de hecho y derecho:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Después de realizar un informe que incluye el detalle pormenorizado de los productos comisados en el Operativo denominado “Tres Cruces II”, cuando funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) en control rutinario de mercancías y vehículos indocumentados, por la carretera a Puerto Suarez, localidad Tres Cruces del departamento de Santa Cruz, interceptaron el vehículo clase Tracto Camión, F-12, marca: Volvo, año: 1986, color: blanco, con placa de control: 2255-LZD, conducido por el señor Ramiro Ustaris Marquina, con licencia de conducir: 4476499 Categoría “C”, incluyendo planillas de inventariación y valoración de la mercancía, del medio de transporte, del semirremolque, de los descargos presentados de la mercancía y del medio de transporte; realiza un detalle técnico expresado en cuadros, donde verifica y coteja toda la mercancía con los documentos de descargo presentados, concluyendo que de acuerdo al acta de inventario COARSCZ-C-0053/2014, los ítems: 6, 7, 12, 13, 14, 15, 18, 19 y 20 no se encuentran amparados con la Declaración Única de Importación (DUI) C-11541 de 14 de diciembre de 2010 y con la DUI C-173 de 8 de enero de 2011, porque no consignan los modelos descritos en el producto.

Los ítems: 1, 2, 3, 4, 5, 8, 9, 10 y 11 no están amparados con las DUI porque no existe coincidencia en el número de pedido y la destinataria es Balvina Huanaco, el remitente Tramontina TEEC S.A. y el consignatario de la DUI C-11541 Alejandro Flores y de la DUI C-173 Ovidio Gonzales.

Los ítems 16 (3150 unidades) parcial y 17, no están amparados con las DUI de referencia al existir demasías del producto. Por lo que sugiere disponer el comiso definitivo de ésta mercancía.

El medio de transporte (tracto camión), está amparado por los documentos de descargo presentados, que evidencian el ingreso legal al país; por lo que en sustitución al comiso corresponde el pago del 50% del valor CIF de la mercancía comisada.

El semirremolque al formar parte de la Unidad de Transporte comisado y al haber sido devuelto sin el pago de la multa del 50% del valor CIF de la mercancía comisada, sugiere remitir la carpeta administrativa a la Unidad Legal Regional Santa Cruz para la ejecución tributaria de la multa contravencional.

Fundamenta su demanda en el principio de Verdad Material, señalando que es sorprendente que la AGIT anule obrados con reposición de actuados hasta el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0053/2014 de 19 de febrero, sin considerar el análisis minucioso realizado a los descargos presentados respecto a la mercancía comisada en el operativo “Tres Cruces II”, los que no son amparados.

I.3.- Petitorio.

Por los fundamentos expuestos, concluye solicitando se revoque Totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2014 de 24 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmándose la R.A. AN-SCRZI-SPCCR-R.A. N° 262/2014 de 29 de abril.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 44, citada la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponde en razón de la distancia, habiéndose ordenada asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona, la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Daney David Valdivia Coria en su calidad de director ejecutivo a.i., contestando en forma negativa la demanda, mediante memorial de fs. 97 a 102, señalando lo siguiente:

No obstante que la resolución impugnada se encuentra fundamentada y motivada, es necesario desvirtuar los argumentos esgrimidos en la demanda, argumentando que, contrariamente a lo que refiere el ahora demandante, la AGIT en observancia del principio de verdad material, puso en consideración toda la prueba aportada en sede administrativa, realizando un análisis minucioso, constatando que el sujeto pasivo, en su recurso jerárquico planteó agravios de forma y de fondo, por lo que, precautelando el debido proceso, para ambas partes, en pos de evitar nulidades posteriores, en instancia jerárquica ingresó a analizar el aspecto de forma relativo al acta de intervención contravencional, evidenciando como hechos concretos y objetivamente verificables que: 1.- El 26 de febrero de 2014, la Administración Aduanera notificó en secretaría a Ramiro Ustariz Marquina, con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ C-0053/2014 de 19 de febrero, del operativo denominado “Tres Cruces II”, que incluía las características del Tracto Camión y el Semirremolque, estableciendo un tributo omitido de Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) 176.164,88 e identificando al notificado como responsable de la presunta comisión de contrabando contravencional, conforme al inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (CTB), otorgándole 3 días para la presentación de descargos. 2.- La referida acta consigna a: Cap. Fortunato Cruz Alavi, Sgto. 1° Víctor Montaña Paricollo, Sgto. 2° David Quispe Mitma y Cbo. Remberto Huerta Layme como funcionarios intervinientes del COA, sin embargo de la revisión del acta se evidencia que la misma no está suscrita por éstos funcionarios, toda vez que en el pie de firma de los cuatro agentes, existe una rúbrica similar con el prefijo “por”, contraviniendo lo previsto por el art. 66-h) del D.S. N° 27310 Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), que textualmente determina: “El Acta de Intervención por contravención de contrabando deberá contener los siguientes requisitos esenciales: ... h) Firma, nombre y cargo de los funcionarios intervinientes”.

Por lo expuesto, señala que es verificable que la omisión advertida por la instancia jerárquica en el acta de intervención contravencional afectó directamente el correcto desarrollo del proceso, por constituir ese acto administrativo en el fundamento de la R.D. AN-SCRZI-SPCCR-RA 262/2014 de 29 de abril, conforme lo previsto en el art. 96-II de la L. N° 2492; en consecuencia, habiendo advertido la AGIT que la Administración Aduanera vulneró la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, establecidos en los arts. 115-II, 117-I y 119-II de la C.P.E., en contra de Mario Peña Camacho, en estricta aplicación del art. 36-I y II de la L. N° 2341, aplicables en materia tributaria por mandato del art. 74-1 de la L. N° 2492, la AGIT anuló la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0531/2014 de 1 de septiembre, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ C-0053/2014 de 19 de febrero, inclusive; debiendo la Administración Aduanera cumplir con las previsiones de los arts. 96-II de la L. N° 2492 y 66 inc. h) del D.S. N° 27310.

Argumenta que no corresponde ingresar en mayor análisis de todo lo que denuncia la parte demandante, toda vez que la resolución jerárquica que motiva la presente demanda, no ingresó a revisar los aspectos de fondo y no se pronunció sobre los mismos, al evidenciar la existencia de un vicio de nulidad en el que incurrió el ente fiscal en instancia administrativa.

Manifiesta que el recurso jerárquico fue resuelto en cumplimiento de los principios procesales previstos en el art. 180 de la C.P.E. y en estricta aplicación del principio de legalidad; resolución que se encuentra fundamentada y motivada.

II.1.- Petitorio.

En atención a lo ampliamente citado, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

De fs. 298 a 303 cursa el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ C-020/11 de 24 de marzo de 2011, del Operativo denominado "Tres Cruces II", que establece que el 24 de enero de 2011, el COA Santa Cruz por la carretera a Puerto Suarez, localidad Tres Cruces, interceptó un camión Volvo Blanco, con placa de control 2255-LZD, conducido por el señor Ramiro Ustariz Marquina, con licencia de conducir 4476499 Categoría "C", evidenciando la existencia de mercadería consistente en lavaplatos marca Tramontina, en ese momento el conductor presentó la DUI C-11541 al observar anomalías y presumiendo el ilícito de contrabando, procedieron al comiso preventivo y posterior traslado a dependencias del recinto aduanero de ALBO SA, para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente. De acuerdo al cuadro de valoración, la mercancía estaba valorada en 172.316,90 UFV.

Previo compulsión de los descargos presentados, la Administración de la Aduana Interior Santa Cruz emite la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-SCRZI-SPCCR-RS-127/2011 de 21 de abril, que declara probada la comisión de contravención aduanera por contrabando (fs. 198 a 200 del anexo 1). El recurso de alzada interpuesto por Mario Peña Camacho como propietario del tracto camión fue resuelto por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT SCZ/RA 0158/2011 de 5 de agosto, (fs. 190 a 196 del anexo 1), anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ C-020/11 de 24 de marzo de 2011, a objeto que la Administración Aduanera incluya en el mismo al semi remolque, de acuerdo a los fundamentos técnicos-jurídicos determinados y conforme el inc. c) del art. 212 de la L. N° 2492.

En cumplimiento de la Resolución Administrativa ARIT SCZ/RA 0158/2011 de 5 de agosto, el COA emite el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0053/2014 de 19 de febrero, cursante de fs. 161 a 163 del anexo 1, que establece que en 24 de enero de 2011, cuando se realizaba el control rutinario de ingreso de mercancías y vehículos indocumentados al país, en la localidad de Tres Cruces del Departamento de Santa Cruz, Operativo denominado "Tres Cruces II", funcionarios del COA, intervinieron el vehículo clase Tracto Camión, F-12, Marca Volvo, Año 1986, de Color Blanco, con Placa de Control 2255-LZD, con Semirremolque de Color Blanco, conducido por el señor Ramiro Ustariz Marquina, con Licencia de Conducir 4476499 categoría "C"; procediendo a la verificación de la mercancía que transportaba, llegando a evidenciar que transportaba productos Tramontina, lavaplatos de procedencia extranjera, presentando el conductor la DUI C-11541, al observar ciertas anomalías, se presumió contrabando y se procedió al comiso preventivo de la mercancía, el tracto camión y el semirremolque, para su posterior traslado al depósito del recinto aduanero ALBO S.A. dependiente de la Aduana Regional Santa Cruz para su respectivo aforo físico, valoración, inventariación e investigación correspondiente; acto con el que se dio inicio al proceso administrativo contra Ramiro Ustariz Marquina, por la presunta comisión de Contrabando Contravencional, conforme al artículo 181-b) del Cód. Trib. Boliviano y modificaciones realizadas por el art. 56 de la Ley Financiera 2009, cuya notificación se realizó en secretaría el 26 de febrero de 2014, tanto al conductor como al Mario Peña Camacho.

El 5 de marzo de 2014, Mario Peña Camacho en calidad de propietario del vehículo y semirremolque comisados, adjuntando la DUI C-5625 que acredita el derecho propietario que le asiste sobre el camión Volvo, color blanco, con placa de control 2255LZD; pide su liberación de dependencias de la Aduana Santa Cruz.

El 14 de abril de 2014, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-427/2014, señalando que las pruebas presentadas como descargo, de los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 (parcial 3150 unidades), 17, 18, 19 y 20 del Acta de Inventario COARSCZ-C-0053/2014, no están amparados con las DUI C-11541 y C-173; por lo que sugiere el comiso definitivo. Con relación al ítem 16 (parcial 100 unidades) se encuentra amparado con la DUI C-173, recomendándose su devolución a Ovidio Gonzales, consignatario de la referida DUI. Respecto al medio de transporte, el tracto camión está amparado con los documentos presentados; pudiendo en sustitución al comiso cancelar la multa del 50% del valor CIF de la mercancía comisada. Con relación al semirremolque, al formar parte de la unidad de transporte y al haber sido devuelto sin previo pago de la multa del 50% del valor CIF de la mercancía comisada, se sugiere remitir la carpeta a la Unidad Legal Regional Santa Cruz para tomar las acciones pertinentes de captura del mismo y proceder a la ejecución tributaria de la multa contravencional.

La Administración Aduanera, emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RA 262/2014 de 29 de abril, resolviendo: Primero.- Declarar probada la comisión de Contravención Aduanera por Contrabando, contra Ramiro Ustaris Marquina, Luis Montalván Soleres en representación legal de Alejandro Flores Guarachi, Mario Peña Camacho, Alejandro Flores, Ovidio Gonzales y Balvina Huanaco; ordenando el comiso definitivo de la mercadería detallada en los ítems: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 (parcial 3150 unidades), 17, 18, 19 y 20 del Acta de Inventario COARSCZ-C-0053/2014, disponiendo la adjudicación a título gratuito y exentas de pago de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia en aplicación de la disposición adicional décima quinta de la L. N° 2492 de 3 de agosto de 2003. Segunda.- Dispone la devolución de la mercancía detallada del ítem 16 (parcial 100 unidades) del Acta de Inventario COARSCZ-C-0053/2014, por encontrarse amparada con la DUI C-173, porque coincide con la descripción del producto, marca, modelo e industria, recomendando su devolución a Ovidio Gonzales. Tercera.- Dispone el comiso del medio de transporte, amparando los documentos presentados la importación legal del mismo, empero en sustitución al comiso, el transportista podrá cancelar una multa equivalente al 50% del valor CIF de la mercancía comisada, de acuerdo al art. 181-III de la L. N° 2492 CTB. Cuarta.- Al formar parte el semirremolque de la unidad de transporte y al haber sido devuelto el mismo sin previo pago de la multa del 50% del valor CIF de la mercancía comisada, se dispone la remisión de la carpeta administrativa a la Unidad Legal Regional Santa Cruz para que tome las acciones pertinentes de captura del semirremolque y proceda a la ejecución tributaria de la multa contravencional.

Interpuesto recurso de alzada por Mario Peña Camacho (fs. 19 a 22 anexo 2), la Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emite la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0531/2014 de 1 de septiembre, confirmando la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA 262/2014 de 29 de abril, de acuerdo a los argumentos sostenidos, conforme el Art. 212.b) de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

Deducido recurso jerárquico por Mario Peña Camacho, fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2014 de 24 de noviembre, (fs. 114 a 121 del Anexo 2), anulando la resolución impugnada, consecuentemente se anula obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0053/2014 de 19 de febrero, inclusive; debiendo la citada administración aduanera, cumplir con las previsiones de los arts. 96-II de la L. N° 2492 (CTB) y 66-h) del D.S. N° 27310 (RCTB), todo de conformidad al art. 212-I-c) del CTB.

Contra esa determinación, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 28 a 41 de obrados.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancia con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que la presente controversia consiste en establecer si la AGIT al haber anulado obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0053/2014 de 19 de febrero, por falta de firmas de los funcionarios del COA, obró conforme a las normas legales que rigen la materia.

V. Análisis de problema jurídico planteado.

Lo precedentemente glosado y efectuado el análisis correspondiente, permite concluir lo siguiente:

El art. 66 del D.S. N° 27310 que Reglamenta el CTB, textualmente establece: "(Acta de Intervención). El acta de intervención por contravención de contrabando deberá contener los siguientes requisitos esenciales: a) Número del acta de intervención. b) Fecha. c) Relación circunstanciada de los hechos. d) Identificación de los presuntos responsables cuando corresponda. e) Descripción de la mercancía y de los instrumentos decomisados. f) Valoración preliminar de la mercancía decomisada y liquidación previa de los tributos. g) Disposición de monetización inmediata de las mercancías. h) Firma, nombre y cargo de los funcionarios intervinientes." Disposición concordante con el art. 96-II y III del CTB cuando señala: "II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo. III. La

ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.”.

Bajo este mismo criterio, el art. 36-II de la L. N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente por disposición del art. 74-1 de la L. N° 2492 CTB, puntualmente establece: "... el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.”

De la revisión del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0053/2014 de 19 de febrero, cursante de fs. 161 a 163 de obrados, se evidencia una sola rúbrica en el lugar de la firma de los cuatro funcionarios del COA, Cap. Fortunato Cruz Alavi, Sgto. 1ro. Victor Montañó Paricollo, Sgto. 2do. David Quispe Mitma y Cbo. Remberto Huerta Layme; acto que vicia de nulidad el Acta y va en contra del derecho al debido proceso; reconocido como derecho fundamental, garantía jurisdiccional y derecho humano (arts. 115-II y 117-I C.P.E., 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP); vale decir que el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión: Derecho, Garantía y Principio.

La jurisprudencia constitucional ha establecido que el debido proceso está compuesto por los siguientes elementos: a) el derecho a un proceso público, b) derecho al juez natural, c) derecho a la igualdad procesal de las partes, d) derecho a no declarar contra sí mismo, e) garantía de presunción de inocencia, f) derecho a la comunicación previa de la acusación, g) derecho a la defensa material y técnica, h) concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa, i) derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, j) derecho a la congruencia entre acusación y condena, k) la garantía del non bis in idem, l) derecho a la valoración razonable de la prueba, y m) derecho a la motivación y congruencia de las decisiones. Corresponde aclarar que en el marco de progresividad de los derechos, estos elementos no son limitativos, más bien son enunciativos, dado que se van incorporando otros elementos, que hacen a la transformación del concepto del debido proceso entendido como el derecho a la justicia.

En autos se evidencia que el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0053/2014 de 19 de febrero, que se constituye en fundamento de la Resolución Determinativa AN-SCRZI-SPCCR-RA 262/2014 de 29 de abril, conforme el art. 96-II de la L. N° 2492, tiene un defecto de forma que determina su nulidad, por mandato del parág. III del art. 96 del CTB, que señala que la ausencia del requisito esencial, concretamente del establecido en el inc. h) del art. 66 del RCTB vicia de nulidad el acto administrativo.

VI. Conclusiones.

En consecuencia, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó correctamente la normativa pertinente, realizando el análisis, valoración y compulsas respecto a todos los elementos de prueba producidos en sede administrativa, por lo que no es evidente la infracción de las normas acusadas en la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, quedando firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2014 de 24 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



103

YPFB Andina S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 126 a 133, impugnando la Resolución Ministerial R.J. N° 018/2015 de 21 de enero, pronunciada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, el memorial de contestación de 182 a 189, el memorial de fs. 172 a 174 de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) como tercero interesado, el decreto de "Autos" de fs. 275, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que en la demanda interpuesta por YPFB Andina, a través de su representante legal, solicita se declare Probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución Ministerial R.J. N° 018/2015 de 21 de enero, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, solo en lo que respecta a la parte que mantiene firme y subsistente lo determinado respecto al periodo de depreciación, dejando firme y subsistente, bajo el principio de economía procesal, la parte que revocó parcialmente la R.A. ANH N° 2424/2014 y RA 307, conforme los parámetros técnicos y legales establecidos para el caso en concreto, específicamente confirmando la parte relacionada al tema presupuesto de inversiones de capital; exponiendo los siguientes fundamentos de hecho y derecho:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Inició su demanda desarrollando una relación de los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, señalando que la resolución recurrida le generó un completo estado de indefensión, vulnerando el debido proceso constitucionalmente consagrado, quebrantando los principios de congruencia y sometimiento pleno a la ley, afirmación realizada porque la autoridad jerárquica solo valoró y en consecuencia solo revocó la resolución de alzada en el tema de presupuesto de inversiones de capital, dejando firme la interpretación respecto a la depreciación.

Al respecto expresa que la R.A. SSDH N° 274/2002 de 21 de junio, que otorgó la Concesión Administrativa a la antes denominada empresa Petrolera Andina S.A., ahora YPFB Andina SA, para la operación del Ducto de 12", resolvió en el punto tercero que, "La información relativa a los aspectos económicos y financieros, como ser los montos de la inversión, costos y otros aspectos financieros, cursan en el expediente de la concesión", documentación que incluye el flujo de caja o modelo tarifario de 20 años, correspondiendo una tasa de depreciación de 4%, bajo la metodología de línea recta; criterios estos que fueron utilizados para calcularla tarifa de transporte vigente y que no pueden ser desconocidos menos modificados por el ente regulador y/o Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

También señala que no corresponde utilizar un periodo de depreciación de 35 años, porque YPFB Andina para obtener la concesión, propuso un periodo de depreciación de 25 años como parte de su flujo de caja y el ente regulador previo análisis y revisión le otorgó la misma en apego al art. 83 del D.S. N° 26116, aclarando que el primer párrafo de éste artículo tiene dos partes, refiriéndose concretamente a la segunda parte.

Sostiene que por mandato del parág. II del art. 44 del D.S. N° 26116, para fines de seguimiento y cálculo de tarifas basadas en la estructura de flujo de caja o modelo tarifario, para la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2002 el regulador debe tomar como referencia comparativa el presupuesto programado 2002, que forma parte del flujo de caja inicial incluido en la información relativa a los aspectos económicos y financieros que cursan en los expedientes de concesión y a su vez integrante de la RA SSDH N° 274/2002, presentado por YPFB Andina, cuando solicitó la concesión del Ducto de 12"; termina señalando que el flujo de caja de 20 años, dan como resultado una tarifa de transporte de 0.0002 \$us./Millar de Pies Cúbicos, aprobado por el Regulador, en base a 25 años de depreciación bajo la metodología de línea recta; en caso de modificar a 35 años la depreciación, el resultado de la tarifa de transporte ya no sería el aprobado por la ANH, modificación de tarifa normado por el art. 46 del D.S. N° 26116 y no por el trámite que generó el recurso.

I.3.- Petitorio.

Por los fundamentos expuestos, concluye solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativa, disponiendo revocar parcialmente la Resolución Ministerial R.J. N° 018/2015 de 21 de enero, solo en lo que respecta a la parte que mantiene firme y subsistente lo determinado respecto al periodo de depreciación, dejando firme y subsistente, bajo el principio de economía procesal, la parte que revocó parcialmente la R.A. ANH N° 2424/2014 y RA 307, conforme los parámetros técnicos y legales establecidos para el caso en concreto, específicamente confirmando la parte relacionada al tema presupuesto de inversiones de capital.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 135, citada la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponde en razón de la distancia, habiéndose ordenado asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona el Ministerio de Hidrocarburos y Energía representado legalmente por el Ingeniero Luis Alberto Sánchez Fernández, contestando en forma negativa la demanda, mediante memorial de fs. 182 a 189 y señalando lo siguiente:

Desarrolla con carácter previo al análisis de los fundamentos de la demanda, los antecedentes del proceso administrativo, para luego en base a los fundamentos planteados por la empresa demandada, desarrollar sus argumentos en los siguientes términos. Respecto a la supuesta ausencia de respaldo con normas jurídicas, deja claro que el presente proceso nace a raíz de la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2002, de la concesión del Ducto de 12" a la empresa YPFB Andina, presupuesto aprobado por Resolución Administrativa RA ANH N° 307/2014 y conforme el art. 44 del D.S. N° 26116 de 16 de marzo de 2001 "Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos", en base a la documentación entregada por la empresa y la auditoría técnica, económica y financiera, sobre los que la ANH aplicó los principios de racionalidad y prudencia, como facultad discrecional que asiste al regulador. Señala que el inc. b) del art. 64 del D.S. N° 26116 establece que la carga de la prueba es de los concesionarios, quienes deben demostrar al ente regulador que las inversiones y los costos de operación, reflejan una administración racional y prudente, además competitiva en el mercado libre. En éste sentido, aplicando el art. 83 del citado decreto, determina una tasa de depreciación de 35 años para el ducto nuevo.

Para mayor abundamiento sobre la facultad discrecional que reviste la actividad de la Administración Pública, con mayor incidencia en materia regulatoria de servicios públicos, cita y desarrolla la S.C. N° 2252/2010-R de 19 de noviembre.

Respecto a la falta de motivación y fundamentación, sostiene que, revisada la Resolución Ministerial demandada se verifica que las acusaciones son infundadas, porque en el Considerando Cuarto la decisión se encuentra totalmente fundamentada, con una exposición clara

de los motivos para rechazar el punto de depreciación, efectuando una relación de la norma vigente a la fecha de solicitud de la concesión y su otorgación, fundamentos congruentes con la opinión de la auditoría regulatoria de carácter técnico, económico y financiero, y con el informe DRE 0471/2013 de 20 de diciembre, de aprobación del presupuesto ejecutado gestión 2002 del Ducto de 12”.

Aclara que el elemento “Motivación” si bien implica la necesidad de la existencia del desarrollo fáctico y normativo que motiva la determinación de la Administración Pública, pero en el supuesto que el mismo no sea acorde con el razonamiento del administrado o no satisfaga el interés reclamado, no significa de ninguna manera la ausencia de dicho elemento.

Respecto a la fundamentación técnica manifiesta, el argumento que comprende la estructura tarifaria presentada con datos y variables, no fue expuesto en vía administrativa y no existe dentro del expediente administrativo, documentación que por mandato del art. 64-b) del D.S. N° 26116 debía ser adjuntado por YPFB Andina, al ser el concesionario quien tiene la carga de la prueba, por ser ellos quienes deben probar y demostrar que el gasto es racional y prudente.

Sostiene que YPFB Andina no pudo proponer una depreciación de 25 años en aplicación de la segunda parte del primer párrafo del art. 83 del D.S. N° 26116, porque a momento de su solicitud de concesión (19 de abril de 1999), sencillamente el referido decreto no estaba vigente, estando en vigencia el DS 24398 que en su art. 79 consideraba un periodo de depreciación de 25 años para los nuevos ductos; entonces, al no existir en el expediente administrativo documentación que evidencie que la concesión otorgada mediante R.A. SSDH N° 0274/2002 de 21 de junio, fue con una depreciación de 25 años; ratifica que la misma se otorgó en aplicación del art. 83 del D.S. N° 26116.

II.1.- Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda y sea con costas, en virtud a que YPFB Andina no ha desvirtuado la legalidad de la R.M. RJ N° 018/2015 de 21 de enero.

II.2.- Contestación tercero interesado.

Que la Agencia Nacional de Hidrocarburos ANH en su condición de tercero interesado responde a la demanda en forma negativa, con los argumentos expuestos en el escrito de fs. 172 a 174 de obrados.

II.3.- Réplica y dúplica

En la Réplica y la Dúplica formuladas por el demandante y la autoridad demandada, se reiteraron los argumentos anteriores.

A fs. 275 cursa resolución judicial por la cual la presente causa se encuentra en estado para emitir sentencia.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

De fs. 106-107 de obrados, cursa la R.A. ANH N° 0307/2014 de 10 de febrero, que aprobó sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el Presupuesto Ejecutado de la Gestión 2002 correspondiente a la concesión Ducto 12” de la empresa YPFB ANDINA S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la referida resolución administrativa.

Esta resolución fue objeto de Recurso de Revocatoria planteado por YPFB Andina y resuelto mediante la R.A. ANH N° 2424/2014 de 10 de septiembre, confirmando la R.A. ANH N° 0307/2014 de 10 de febrero, (fs. 102-103 de obrados).

Deducido el Recurso Jerárquico por YPFB Andina (fs. 99 a 101 de obrados), fue resuelto por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía mediante Resolución Ministerial R.J. N° 018/2015 de 21 de enero, cursante de fs. 91 a 98 de obrados; aceptando el recurso, en consecuencia revocando parcialmente el acto administrativo impugnado y la resolución administrativa de instancia; además instruye a la ANH emita una nueva resolución, en lo concerniente al tema “Presupuesto de Inversiones de Capital”.

Contra esa determinación, YPFB Andina, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 126 a 133 de obrados.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que la presente controversia consiste en establecer si la R.A. ANH N° 0307/2014 de 10 de febrero, que aprobó sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el presupuesto ejecutado de la gestión 2002 correspondiente a la concesión Ducto 12" de la empresa YPFB Andina S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la referida resolución administrativa; debía considerar un periodo de depreciación de 25 años, concordante con la R.A. SSDH N° 0274/2002 de 21 de junio, que otorgó a YPFB Andina la Concesión Administrativa para la Operación de un Ducto Menor.

V. Análisis de problema jurídico planteado.

Lo precedentemente glosado y efectuado el análisis correspondiente, permite concluir lo siguiente:

La C.P.E. en el art. 8 define los valores de la sociedad, disponiendo que el Estado Plurinacional de Bolivia se sustenta entre otros, en el valor de la justicia social, para vivir bien; consecuentemente, la administración de justicia se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de partes ante el juez.

Siendo uno de los elementos esenciales del debido proceso, la motivación de las resoluciones, entendida ésta como un derecho fundamental de todos los justiciables y administrados constituyéndose en una de las garantías que forma parte del contenido adjetivo del ya referido "debido proceso"; siendo también un presupuesto fundamental del correcto ejercicio a la tutela judicial efectiva.

En este contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste Tribunal, de antecedentes y del análisis realizado, se tiene que, en cuanto a la falta de fundamentación y motivación sobre lo reclamado en el recurso jerárquico, se advierte que dicho aspecto no es evidente; toda vez que el memoria de recurso jerárquico se estableció como agravio que la R.A. ANH N° 2424/2014 de 10 de septiembre, dispuso que el nuevo Ducto de 12" de YPFB Andina comienza a funcionar, es activado y comienza a depreciarse a partir de junio de la gestión 2002, momento en el que regía el D.S. N° 26116 que claramente establece en el art. 83 una tasa de depreciación para el cálculo de las tarifas de requerimiento de Ingresos, se aplicará la metodología de depreciación sobre una base lineal, debiendo considerarse un periodo de vida útil de 35 años para ductos nuevos, disposición válida para tarifas de requerimiento de ingreso y no de flujo de caja, estableciendo además el citado artículo que se considerará un periodo de vida útil menor o mayor en los casos en los cuales el solicitante pueda demostrar una vida útil mayor o menor, señalando la R.A. SSDH N° 274/2002, donde se aprobó la estructura de flujo de caja y no de requerimiento de ingresos y un periodo de depreciación de 25 años, aspecto que fue considerado por la autoridad jerárquica al emitir la R.M. de Recurso Jerárquico N° 018/2015 conforme se desprende del cuarto considerando que precisó que el Ducto 12" inició sus operaciones durante la gestión 2002, en plena vigencia del D.S. N° 26116 que en su art. 83 establece una depreciación de 35 años para ductos nuevos y para estaciones de compresión y bombeo y si bien la normativa describe que la misma corresponde a la tarifa de requerimiento de ingreso, siendo que la empresa aplicó tasas de depreciación diferentes a las establecidas y sobre el mismo no se cuenta con aprobación de parte del regulador y además que el art. 79 del reglamento señala que al haberse incluido las inversiones en el flujo de caja en el art. 74-b), no deberá incorporarse la depreciación en dicho flujo, excepto en el cálculo de impuestos, por lo que debe considerarse el art. 83 en su totalidad, debido a que en el párrafo segundo señala que el concesionario podrá utilizar para el cálculo de tarifas y contabilidad en libros, el periodo de depreciación establecido precedentemente además del periodo de depreciación establecido para fines del pago de impuestos, observándose que se resolvieron todos los puntos, en términos claros, positivos y precisos, que fueron objeto del recurso jerárquico, advirtiéndose con claridad que el proceso se ha desarrollado sin vicios de nulidad, en el marco del debido proceso y que el interés del administrado ha sido debidamente sustanciado, por cuanto, al momento de la dictación de la referida resolución, se otorgó a la misma, la tutela judicial efectiva, siendo necesario en el caso que se analiza conservar el acto, en razón a que dicho actuado sí se pronunció respecto al recurso jerárquico, pues lo contrario significaba simplemente, satisfacer aspectos formales, bajo una exigencia de excesiva solemnidad y un formalismo vacío, sin cumplir los requisitos señalados por la doctrina como: alegar el daño o perjuicio sufrido, mencionando expresamente las defensas de que se ha privado oponer con oportunidad, acreditando además dicho perjuicio, para finalmente individualizar el interés jurídico que se procura subsanar con la invalidez señalada; exigencias que no fueron satisfechas por la parte demandante, al margen de ello, tampoco se individualizó los aspectos que a criterio de la parte demandante habrían sido omitidos por el referido Ministerio.

Ahora bien la demanda traída a contención exige a este Tribunal verificar el periodo de depreciación para ductos nuevos, ante lo cual se hace preciso referir previamente el procedimiento de aprobación de presupuesto ejecutado que deben seguir los operadores del servicio de transporte de hidrocarburos por ducto, señalándose al efecto el art. 44 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ducto, aprobado por el D.S. N° 26116 de 16 de marzo de 2001 que dispone: "Para fines del cálculo de la cuenta diferida establecida en el artículo siguiente, el concesionario presentará información anualizada de su presupuesto de inversiones y de operaciones, para su revisión y aprobación por parte de la Superintendencia, la misma que se sujetara al siguiente procedimiento: b) 45 días calendario después de finalizado el año, el concesionario presentará a la superintendencia el presupuesto ejecutado para su aprobación de acuerdo a los "Requisitos de presentación de presupuestos" aprobados periódicamente por la superintendencia. Dentro del plazo de 5 días hábiles administrativos, la superintendencia determinará si la información presentada por el concesionario incumple con dichos requisitos o su información es inconsistente con los datos presentados, la superintendencia conminará su subsanación y/o complementación dentro de un término perentorio. Una vez que la documentación haya sido entregada en su integridad y de conformidad con los requerimientos de la Superintendencia, el ente regulador pondrá en conocimiento de los Cargadores el presupuesto, mediante notificación por cédula dentro de los cinco días calendarios siguientes. Los Cargadores tendrán el término improrrogable de 30 días calendario para hacer llegar sus comentarios a la Superintendencia, Una vez recibidos los comentarios y sin más trámite, el ente regulador deberá aprobar un presupuesto razonable y prudente de manera fundada...", normativa que faculta al ente regulador la potestad de aprobar los presupuestos que a criterio suyo sean considerados racionales y prudentes.

Revisado el expediente sobre la base de lo anteriormente expuesto, se advierte que mediante R.A. SSDH N° 274/2002 de 21 de junio, se otorgó la concesión administrativa a la empresa Petrolera Andina S.A. señalándose en el punto séptimo de la parte resolutive que: "La presente concesión administrativa que se otorga en favor de la empresa Petrolera Andina S.A. no tiene carácter de exclusividad y queda sometida por tanto a las previsiones y alcances contenidos en la Ley del Sistema de Regulación Sectorial N° 1600 de 28 de octubre de 1994, en la Ley de Hidrocarburos N° 1699 de 30 de abril de 1996, en el reglamento para el diseño, construcción, operación y abandono de ductos en Bolivia, en el reglamento de transporte de hidrocarburos por ductos, en la normativa vigente aplicable dentro del plazo de su duración y en la presente resolución administrativa." Por lo que en mérito a la normativa regulatoria, se advierte conforme se estableció en la R.M. de Recurso Jerárquico N° 018/2015 emitida el 21 de enero por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, que al haberse otorgado la Licencia de Operación el 13 de noviembre de 2003 se encontraba en plena vigencia el D.S. N° 26116 que en su art. 74 párrafo segundo prevé que: "El flujo de caja deberá ser calculado tomando en cuenta los siguientes conceptos:

Los ingresos brutos como resultado de las operaciones en base a las tarifas propuestas.

Las inversiones que deben realizarse.

Los costos de operación, mantenimiento y administración.

Los costos financieros.

Los impuestos y tasas aplicables.

Valor residual de las instalaciones al final del flujo de caja.

Volúmenes de transporte acordados entre concesionario y cargadores mediante contratos en firme y cartas de intención, más los pronósticos de la demanda de mercado. Estos volúmenes se tomarán en cuenta para la revisión establecida en el art. 48 de este reglamento."

Como también en su art. 79 párrafo segundo establece que: "Al haberse incluido las inversiones en el flujo de caja en el inc. b) del art. 74, no deberá incorporarse la depreciación en dicho flujo, excepto en el cálculo de impuestos.", de donde se infiere que la depreciación tiene efecto en el cálculo del impuesto que debe incluirse en el flujo de caja, señalándose además en el art. 83 de la misma norma que: "En la determinación de la tasa de depreciación para el cálculo de las tarifas de requerimiento de ingresos, se aplicará la metodología de depreciación sobre una base inicial, debiendo considerarse un periodo de vida útil de 20 años para ductos y estaciones de compresión y bombeo existentes, 35 años para los ductos nuevos y para nuevas estaciones de compresión y bombeo. Se considerará un periodo de vida útil menor o mayor en los casos en los cuales el solicitante pueda demostrar a la superintendencia una vida útil física y/o económica menor o mayor para el ducto o estación en consideración. En estos casos la tasa de depreciación anual deberá ser aprobada por la superintendencia.

El concesionario podrá utilizar para el cálculo de tarifas y contabilidad en libros, el periodo de depreciación establecido precedentemente, además del periodo de depreciación establecido para fines del pago de impuestos", en consecuencia concluimos, que en la tarifa de flujo de caja se debe aplicar la vida útil determinada para la depreciación de los activos, por lo que al evidenciarse mediante auditoría regulatoria que el Ducto 12" empezó sus operaciones durante la gestión 2002, encontrándose en plena vigencia el D.S. N° 26116 que establece que la depreciación es de 35 años para ductos nuevos, máxime si se entiende que en el proceso de aprobación de presupuestos ejecutados corresponde a la empresa concesionaria demostrar la racionalidad y prudencia de los costos e inversiones realizadas a fin de considerar un periodo de vida útil física y/o económica menor o mayor para el ducto, aspecto que fue señalado en la resolución impugnada por tanto no resulta ser evidente lo reclamado en el proceso contencioso administrativo, habiendo el Ministerio demandado considerado adecuadamente la R.A. SSDH N° 274/2002 como también la segunda parte del art. 83 del D.S. N° 26116.

VI. Conclusiones.

En consecuencia, el Ministro de Hidrocarburos y Energía, aplicó correctamente la normativa pertinente, realizando el análisis, valoración y compulsó respecto a todos los elementos de prueba producidos en sede administrativa, por lo que no es evidente la infracción de las normas acusadas en la demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda en la que impugna la R.M. RJ N° 018/2015 de 21 de enero, pronunciada por el Ministro de Hidrocarburos y Energía y en consecuencia mantiene firme y subsistente la resolución ministerial impugnada.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



104

YPFB Andina S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fojas 123 a 129, impugnando la Resolución Ministerial R.J. N° 019/2015 de 21 de enero, pronunciada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, el memorial de contestación de 215 a 222, el memorial de fs. 169 a 173 de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) como tercero interesado, el decreto de "Autos" de fs. 312, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que en la demanda interpuesta por YPFB Andina, a través de su representante legal, solicita se declare probada la demanda disponiéndose la nulidad de la Resolución Ministerial R.J. N° 019/2015 de 21 de enero, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, hasta el vicio más antiguo y en consecuencia la Autoridad Jerárquica, en aplicación del art. 91-II-b) del D.S. N° 27172, emita un nuevo acto administrativo aceptando totalmente el recurso jerárquico interpuesto por YPFB Andina contra la R.A. ANH N° 2425/2014, conforme a los parámetros técnicos y legales establecidos para el caso concreto; exponiendo los siguientes fundamentos de hecho y derecho:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Inició su demanda desarrollando una relación de los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, señalando que la resolución recurrida provocó agravios a los intereses de YPFB Andina, ya que realizó una interpretación incorrecta, subjetiva y antojadiza de la normativa específica aplicable al caso en concreto, generándole un completo estado de indefensión, vulnerando el debido proceso constitucionalmente consagrado, quebrantando los principios de congruencia de las resoluciones y sometimiento pleno a la ley.

Sostiene que la autoridad jerárquica respecto a los argumentos de la impugnación, realizó un simple comentario, sin exponer de manera fundamentada los motivos de su decisión, desconociendo el principio de congruencia de las resoluciones y vulnerando el debido proceso; respaldando sus afirmaciones cita y desarrolla las SS. CC. Nos. 2023/2010-R de 9 de noviembre, 0871/2010-R, 1365/2005-R, 2227/2010-R y 0405/2012-R.

Al respecto expresa que la R.A. SSDH N° 274/2002 de 21 de junio, que otorgó la concesión administrativa a la antes denominada empresa Petrolera Andina S.A., ahora YPFB Andina SA, para la operación del Ducto de 12", resolvió en el punto tercero que, "La información relativa a los aspectos económicos y financieros, como ser los montos de la inversión, costos y otros aspectos financieros, cursan en el expediente de la concesión", documentación que incluye el flujo de caja o modelo tarifario de 20 años, correspondiendo una tasa de depreciación de 4%, bajo la metodología de línea recta; criterios estos que fueron utilizados para calcular la tarifa de transporte vigente y que no pueden ser desconocidos menos modificados por el ente regulador y/o Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

También señala que no corresponde utilizar un periodo de depreciación de 35 años, porque YPFB Andina para obtener la concesión, propuso un periodo de depreciación de 25 años como parte de su flujo de caja y el Ente Regulador previo análisis y revisión le otorgó la misma en apego al art. 83 del D.S. N° 26116, aclarando que el primer párrafo de éste artículo tiene dos partes, refiriéndose concretamente a la segunda parte.

Sostiene que por mandato del parág. II del art. 44 del D.S. N° 26116, para fines de seguimiento y cálculo de tarifas basadas en la estructura de flujo de caja o modelo tarifario, para la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2003 el regulador debe tomar como referencia comparativa el presupuesto programado 2003, que forma parte del flujo de caja inicial incluido en la información relativa a los aspectos económicos y financieros que cursan en los expedientes de concesión y a su vez integrante de la R.A. SSDH N° 274/2002, presentado por YPFB Andina, cuando solicitó la concesión del Ducto de 12"; termina señalando que el flujo de caja de 20 años, da como resultado una tarifa de transporte de 0.0002 \$us./Millar de Pies Cúbicos, aprobado por el regulador, en base a 25 años de depreciación bajo la metodología de línea recta; en caso de modificar a 35 años la depreciación, el resultado de la tarifa de transporte ya no sería el aprobado por la ANH, modificación de tarifa normado por el art. 46 del D.S. N° 26116 y no por el trámite que generó el recurso.

I.3.- Petitorio

Por los fundamentos expuestos, concluye solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativa, disponiendo la nulidad de la R.M. R.J. N° 019/2015 de 21 de enero, hasta el vicio más antiguo y en consecuencia la Autoridad Jerárquica, en aplicación del inc. b) del art. 91 de la L. N° 27172, emita un nuevo acto administrativo aceptando totalmente el recurso jerárquico interpuesto por YPFB Andina contra la R.A. ANH N° 2425/2014, conforme los parámetros técnicos y legales establecidos para el caso en concreto.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 132, citada la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponde en razón de la distancia, habiéndose ordenado asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la

resolución impugnada, se apersona el Ministerio de Hidrocarburos y Energía representado legalmente por el Ingeniero Luis Alberto Sánchez Fernández, contestando en forma negativa la demanda, mediante memorial de fs. 215 a 222, señalando lo siguiente:

Desarrolla con carácter previo al análisis de los fundamentos de la demanda, los antecedentes del proceso administrativo, para luego en base a los fundamentos planteados por la empresa demandante, desarrollar sus argumentos en los siguientes términos. Respecto a la supuesta ausencia de respaldo con normas jurídicas, deja claro que el presente proceso nace a raíz de la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2003, de la concesión del Ducto de 12" a la empresa YPFB Andina, presupuesto aprobado por R.A. ANH N° 308/2014 y conforme el art. 44 del D.S. N° 26116 de 16 de marzo de 2001 "Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos", en base a la documentación entregada por la empresa y la auditoría técnica, económica y financiera, sobre los que la ANH aplicó los principios de racionalidad y prudencia, como facultad discrecional que asiste al Regulador. Señala que el inc. b) del art. 64 del D.S. N° 26116 establece que la carga de la prueba es de los concesionarios, quienes deben demostrar al ente regulador que las inversiones y los costos de operación, reflejan una administración racional y prudente, además competitiva en el mercado libre. En éste sentido, aplicando el art. 83 del citado decreto, determina una tasa de depreciación de 35 años para el ducto nuevo.

Para mayor abundamiento sobre la facultad discrecional que reviste la actividad de la administración pública, con mayor incidencia en materia regulatoria de servicios públicos, cita y desarrolla la S.C. N° 2252/2010-R de 19 de noviembre.

Respecto a la falta de motivación y fundamentación, sostiene que, revisada la resolución ministerial demandada se verifica que las acusaciones son infundadas, porque en el considerando cuarto la decisión se encuentra totalmente fundamentada, con una exposición clara de los motivos para rechazar el punto de depreciación, efectuando una relación de la norma vigente a la fecha de solicitud de la concesión y su otorgación, fundamentos congruentes con la opinión de la auditoría regulatoria de carácter técnico, económico y financiero, y con el informe DRE 0472/2013 de 20 de diciembre, de aprobación del presupuesto ejecutado gestión 2003 del Ducto de 12".

Aclara que el elemento "Motivación" si bien implica la necesidad de la existencia del desarrollo fáctico y normativo que motiva la determinación de la administración pública, pero en el supuesto que el mismo no sea acorde con el razonamiento del administrado o no satisfaga el interés reclamado, no significa de ninguna manera la ausencia de dicho elemento.

Respecto a la Fundamentación Técnica manifiesta, el argumento que comprende la estructura tarifaria presentada con datos y variables, no fue expuesto en vía administrativa y no existe dentro del expediente administrativo, documentación que por mandato del art. 64-b) del D.S. N° 26116 debía ser adjuntado por YPFB Andina, al ser el concesionario quien tiene la carga de la prueba, por ser ellos quienes deben probar y demostrar que el gasto es racional y prudente.

Sostiene que YPFB Andina no pudo proponer una depreciación de 25 años en aplicación de la segunda parte del primer párrafo del art. 83 del D.S. N° 26116, porque a momento de su solicitud de concesión (19 de abril de 1999), sencillamente el referido decreto no estaba vigente, estando en vigencia el D.S. N° 24398 que en su art. 79 consideraba un periodo de depreciación de 25 años para los nuevos ductos; entonces, al no existir en el expediente administrativo documentación que evidencie que la concesión otorgada mediante R.A. SSDH N° 0274/2002 de 21 de junio, fue con una depreciación de 25 años; ratifica que la misma se otorgó en aplicación del art. 83 del D.S. N° 26116.

II.1.- Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda y sea con costas, en virtud a que YPFB Andina no ha desvirtuado la legalidad de la R.M. RJ N° 019/2015 de 21 de enero.

II.2.- Contestación tercero interesado.

Que la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) en su condición de tercero interesado responde a la demanda en forma negativa, con los argumentos expuestos en el escrito de fs. 169 a 173 de obrados.

II.3.- Réplica y dúplica,

En la réplica y la dúplica formuladas por el demandante y la autoridad demandada, se reiteraron los argumentos anteriores.

A fs. 312 cursa resolución judicial por la cual la presente causa se encuentra en estado para emitir sentencia.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

De fs. 103-104 de obrados, cursa la R.A. ANH N° 0308/2014 de 10 de febrero, que aprobó sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el presupuesto ejecutado de la gestión 2003 correspondiente a la concesión Ducto 12" de la empresa YPFB ANDINA S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la referida resolución administrativa.

Esta resolución fue objeto de recurso de revocatoria planteado por YPFB Andina y resuelto mediante la R.A. ANH N° 2425/2014 de 10 de septiembre, confirmando la R.A. ANH N° 0308/2014 de 10 de febrero, (fs. 100 a 101 de obrados).

Deducido el recurso jerárquico por YPFB Andina (fs. 98 a 99 de obrados), fue resuelto por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía mediante Resolución Ministerial R.J. N° 019/2015 de 21 de enero, cursante de fs. 92 a 97 de obrados; rechazando el recurso, en consecuencia confirmando la R.A. ANH N° 2425/2014 de 10 de septiembre, y en su mérito la R.A. ANH N° 0308/2014 de 10 de febrero, ambas emitidas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

Contra esa determinación, YPFB Andina, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 123 a 129 de obrados.

De fs. 281 a 283 cursa memorial presentado por YPFB Andina de complementación de prueba, adjuntando las Resoluciones Ministeriales 83/2015 y 84/2015 ambas de 28 de agosto, donde el Ministerio de Hidrocarburos y Energía acepta los recursos jerárquicos planteados por YPFB Andina y revoca las resoluciones administrativas en lo concerniente al punto de depreciación.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el num. 2 del art. 2 y el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancia con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que la presente controversia consiste en determinar si la R.A. ANH N° 0308/2014 de 10 de febrero, que aprobó sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el presupuesto ejecutado de la gestión 2003 correspondiente a la concesión Ducto 12” de la empresa YPFB Andina S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la referida resolución administrativa; debía considerar un periodo de Depreciación de 25 años, concordante con la Resolución Administrativa SSDH N° 0274/2002 de 21 de junio, que otorgó a YPFB Andina la concesión administrativa para la operación de un ducto menor.

V. Análisis de problema jurídico planteado.

Lo precedentemente glosado y efectuado el análisis correspondiente, permite concluir lo siguiente:

La C.P.E. en el art. 8 define los valores de la sociedad, disponiendo que el Estado Plurinacional de Bolivia se sustenta entre otros, en el valor de la justicia social, para vivir bien; consecuentemente, la administración de justicia se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de partes ante el juez.

A partir de la promulgación de la C.P.E. (7 de febrero de 2009) y en el tránsito del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derecho, ha cobrado principal relevancia la aplicación de una verdadera justicia material, concebida como el valor a ser conseguido como sociedad, en lugar de la justicia formal. Cabe aclarar que este principio ya era aplicado en el procedimiento administrativo, a partir de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo que en su art. 4-d) textualmente señala que: “La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”. Ésta tarea investigativa de la administración pública en los casos sometidos a su jurisdicción, deberá basarse en documentos, datos y hechos ciertos, con relación directa de causalidad, debiendo tener la calidad de incontrastables en base a la información integral que la autoridad administrativa tenga, formando plena convicción y sustento, lo que le permitirá emitir el pronunciamiento que corresponda al tema de fondo en cuestión.

La vasta jurisprudencia emanada del Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP) sobre el tema, sostiene que, la estructura del sistema de administración de justicia boliviano, no pueda concebirse como un fin en sí mismo, sino como un medio para obtener el logro y realización de los valores constitucionales, como son la igualdad, la libertad y la justicia social; en ese orden, la prevalencia del derecho sustantivo sobre el derecho adjetivo o sobre las formas procesales, obliga a los administradores de justicia a procurar la resolución del fondo de las problemáticas sometidas a su jurisdicción y competencia dejando de lado toda nulidad deducida de formalismos o ritualismos procesales que impidan alcanzar un orden social justo en un tiempo razonable.

Considerando que el principio de verdad material se presenta como un principio ilimitado, al estar asociado directamente al valor justicia, al presentarse una confrontación con el componente de congruencia del derecho al debido proceso, éste debe ser aplicado solo en los casos de nulidades dispuestas en la ley del órgano judicial.

Analizando el caso concreto, corresponde señalar que mediante R.A. SSDH N° 0274/2002 de 21 de junio, la otrora Superintendencia de Hidrocarburos, ahora Autoridad Nacional de Hidrocarburos, a nombre del Estado Boliviano, resolvió: “Primero: Otorgar en favor de la empresa Petrolera Andina S.A. una Concesión Administrativa para la Operación de un Ducto Menor, que se extiende desde el Punto de Medición (Boca de Pozo) de la línea de doce pulgadas (12”) hasta el recolector de treinta y seis pulgadas (36”), previos a la entrada de compresión de Río Grande, ubicado en la provincia Andrés Babiñez del departamento de Santa Cruz, en la ruta descrita y bajo los aspectos técnicos y legales de la solicitud. Segundo: La presente Concesión Administrativa es otorgada a favor de la empresa Petrolera Andina S.A. por el plazo de 40 años, computables a partir de la fecha de la presente resolución administrativa. tercero: La información relativa a los aspectos económicos y financieros, como ser los montos de la inversión, costos y otros aspectos financieros, cursan en el expediente de la concesión...”;

por su parte, la R.A. ANH N° 308/2014 de 10 de febrero, aprobó el presupuesto ejecutado de la gestión 2003, sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia, de acuerdo al anexo adjunto a la resolución; anexo que considera una depreciación de 35 años, porque el art. 83 del D.S. N° 26116 "Reglamento de Transporte de Hidrocarburos" (vigente a momento de la concesión) considera un periodo de vida útil de 35 años para ductos nuevos.

De lo detallado líneas arriba podemos colegir que el ente regulador, concretamente la ANH, sin realizar un examen detallado de los aspectos económicos y financieros del expediente de concesión, contando con toda la documentación original, se limitó en señalar que la depreciación del ducto de 12" es de 35 años porque a momento de la concesión estaba vigente el D.S. N° 26116 que consideraba esa cantidad de años como vida útil de un ducto nuevo; sin considerar el inc. f) del art. 16 de la L. N° 2341 de procedimiento administrativo, que señala en cuanto al derecho que asiste a las personas en su relación con la administración pública, a no presentar documentos que estuviesen en poder de la entidad pública actuante; en este caso, YPFB Andina no estaba obligada a presentar el expediente de concesión porque la ANH contaba con toda la documentación y con toda la capacidad técnica especializada para realizar el estudio de los aspectos económicos y financieros; revisión técnica especializada que determinará matemáticamente los años de depreciación del ducto menor concesionado a YPFB Andina.

Por lo manifestado, considerando además las R.M. N° 83/2015 y 84/2015 ambas de 28 de agosto, adjuntadas por la empresa demandante de fs. 258 a 280 de obrados, principalmente en atención al principio de verdad material que permite alcanzar un orden social justo, se debe dar prioridad al derecho sustantivo sobre el adjetivo, lo que permite al administrador de justicia procurar la resolución de fondo de la problemática, siempre en busca de los valores constitucionales, como son la igualdad, la libertad y la justicia social.

VI. Conclusiones.

En consecuencia, en aplicación del principio de verdad material, siendo evidente que el ente regulador no realizó el estudio técnico especializado del expediente de concesión que sin lugar a dudas llegará a determinar matemáticamente la depreciación del ducto de 12" concedido a YPFB Andina, aspecto no considerado por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, porque la empresa administrada no adjuntó el expediente de concesión original, sin considerar que la ANH contaba con toda la documentación en original.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., num. 2 del art. 2 y art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, ANULA obrados hasta la R.A. ANH N° 0308/2014 de 10 de febrero, inclusive; debiendo la entidad reguladora previo estudio técnico especializado de la Resolución de Concesión, aprobar sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el Presupuesto Ejecutado de la gestión 2003.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.



105

YPFB Andina S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 224 a 235 y vta., impugnando la R.M. R.J. N° 20/2015 de 21 de enero (fs. 91 a 105), el memorial de contestación de fs. 296 a 303 y vta., la réplica de fs. 334 a 339, la réplica de fs. 373 a 376, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda

Que Santiago Humberto Joaquín Moscoso Blacud y Rodrigo Murillo Sasamoto, en virtud al Testimonio N° 491/2015 de 15 de abril, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 50 del Distrito Judicial de Santa Cruz, a cargo de Claudia Heredia de Suárez (fs. 1 a 13), se apersonaron en representación legal de YPFB Andina S.A. por memorial de fs. 224 a 235 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620, 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975) y 94 del D.S. N° 27172, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la R.M. R.J. N° 20/2015 de 21 de enero.

1.- Manifestaron que la Superintendencia de Hidrocarburos, actual Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), el 21 de junio de 2002, mediante la R.A. SSDH N° 0274/2002, otorgó en favor de la entonces denominada empresa Petrolera Andina S.A., actualmente YPFB Andina, una Concesión Administrativa para la operación de un ducto menor por 40 años, en base a la información relativa a los aspectos económicos y financieros del expediente de concesión.

2.- Que el 13 de marzo de 2014, YPFB Andina fue notificada con la R.A. ANH N° 0312/2014, la cual aprobó sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia, el Presupuesto Ejecutado de la gestión 2007 correspondiente a la concesión Ducto de 12, sin embargo dicho acto aprobó el presupuesto desconociendo entre otros aspectos la R.A. SSDH N° 0274/2002, afectando y lesionando los intereses y derechos subjetivos de la sociedad, por lo que el 26 de marzo de 2014, se presentó Recurso de Revocatoria en contra de la mencionada resolución, solicitando su revocación.

3.- Que el 11 de abril de 2014, YPFB Andina fue notificada con la admisión del recurso de revocatoria, emitiéndose y siendo notificada el 12 de septiembre de 2014, la R.A. ANH N° 2429/2014, misma que resolvió confirmar la R.A. N° 312/2014, circunstancia que originó que YPFB Andina interponga recurso jerárquico.

4.- Que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, el 23 de enero de 2015, notificó a YPFB Andina con la R.M. R.J. N° 020/2015, la cual rechazó el recurso jerárquico, confirmando las RR. AA. Nos. 2429/2014 y 0312/2014.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señalaron que el Ministerio demandado le provocó indefensión y vulneró el debido proceso, quebrantando el principio de congruencia, toda vez que la resolución impugnada carece de motivación y fundamentación sobre lo reclamado en el recurso jerárquico, observándose que no se dio respuesta sobre los aspectos de fondo denunciados como incorrectos, los cuales son: Respecto a los costos de operación base; a) Ingeniería; b) Cargos empresas afiliadas; c) Depreciación; d) Impuesto a las transacciones; y e) Pago de tasa SIRESE; siendo estos aspectos puntuales, por lo que se vulneró el art. 117 de la C.P.E., así como los principios de legalidad y verdad material.

Refirieron que la resolución de una impugnación, debe tener la debida y suficiente fundamentación de los antecedentes, respaldo de normas jurídicas sustantivas y adjetivas, absolver todos los reclamos, de modo que permita una impugnación sobre la decisión asumida, ya que de no hacerlo vulneraría el derecho al debido proceso consagrado en los arts. 115 y 119 de la C.P.E., así como en la S.C. N° 2023/2010-R de 9 de noviembre, 0871/2010-R, 1365/2005-R, 2227/201-R y 0405/2012-R, presupuestos jurisprudenciales que fueron desconocidos a momento de la emisión de la R.M. N° 020 e inclusive de la R.A. N° 2429, acto administrativo que confirmó de manera errada la R.A. N° 0312, desconociendo no sólo la aplicación de la norma sustantiva al no realizar una debida motivación, sino también la propia norma adjetiva procedimental, al confirmar sin pronunciarse respecto al Recurso de Revocatoria, en desconocimiento de lo establecido por el art. 89-II del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial, quebrantando asimismo el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), por lo que se evidencia en el presente caso que el Ministerio demandado solo realizó un comentario sobre la impugnación realizada a través del recurso jerárquico, sin exponer de manera fundamentada los motivos que sustentaron su decisión, así como tampoco realizó una adecuada valoración de la prueba.

Continuó indicando que la resolución impugnada es lesiva y perjudicial a YPFB Andina, por los siguientes motivos:

I.2.2.- Ingeniería.

Refirieron que no se puede demostrar la ejecución efectiva del gasto, puesto que el importe establecido en el presupuesto ejecutado del Ducto de 12, es el resultado de una distribución del gasto total ejecutado en el ítem de mantenimiento (cuenta de ingeniería), entre las concesiones de la planta de compresión y Ducto de 12, en consideración a que el mantenimiento es realizado para ambas concesiones, bajo el alcance del contrato suscrito con la empresa HANOVER, por lo que el criterio de distribución del gasto fue propuesto por YPFB Andina y puesto a consideración de la ANH, en virtud a que YPFB forma parte de las empresas del Grupo B, definidas en la R.A. SSDH N° 1088/2004 de 5 de noviembre, la cual aprueba la metodología de asignación de costos.

Señalaron que YPFB Andina, asignó en forma mensual \$us.1.000 para el mantenimiento y operación del Ducto de 12, es decir \$us.12.000 al año, gasto que fue aceptado y aprobado en las RR.AA. Nos. 307/2014, 308/2014 y 309/2014 emitidas por la ANH para la aprobación de los presupuestos ejecutados de las gestiones 2002 a 2004 bajo el argumento de que dicho criterio es razonable, por lo que al ser rechazado denota incoherencia en el análisis del ente regulador.

I.2.3.- Cargo empresas Afiliadas.

Manifestaron que los criterios de distribución, fueron analizados por la ANH en las RR.AA. Nos. 307/2014, 308/2014 y 309/2014, donde se aprobaron los cargos a empresas Afiliadas en las gestiones 2002 a 2004, indicando que los gastos son necesarios para el funcionamiento de la concesión, ya que incluyen los salarios del personal técnico y administrativo, empero extrañamente se rechazó el cargo desconociendo que el criterio aplicado sería el mismo, por lo que si el ente regulador considera que el importe sugerido por YPFB Andina, no es razonable, debió establecer otro criterio de distribución, toda vez que un ducto no puede omitir un costo asociado a su administración.

I.2.4.- Depreciación.

Expresaron que la R.A. SSDH N° 274/2002, que otorgó la Concesión Administrativa a la antes denominada empresa Petrolera Andina S.A. para la operación del Ducto de 12, estableció en su parte resolutive: "TERCERA: La información relativa a los aspectos económicos y financieros, como ser los montos de la inversión, costos y otros aspectos financieros, cursan en el expediente de la concesión", expediente en el cual se incluye la información documental relativa a los aspectos económicos y financieros que respaldan el cálculo de la tarifa de transporte vigente, los cuales no fueron debidamente valorados por ninguna de las instancias a las que se acudió en la vía administrativa, documentación que incluye el flujo de caja o modelo tarifario de 20 años, cuya primera parte detalla volúmenes y otros datos, las variables y criterios que se utilizan en el flujo de caja para el cálculo de la tarifa vigente del Ducto de 12, entre los cuales se encuentran los citados años de depreciación

que deben ser aplicados a las inversiones y que corresponden a una tasa de depreciación de 4%, bajo la metodología de línea recta, aspectos que fueron aprobados a través de la R.A. SSDH N° 274/2002 y que no pueden ser modificados y menos desconocidos, toda vez que para la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2007 del ducto de 12, se toma como referencia comparativa el presupuesto programado 2007.

Agregaron que no corresponde utilizar un periodo de depreciación de 35 años, conforme señala el ministerio demandado, refiriéndose solo a una parte del primer párrafo del art. 83 del D.S. N° 26116, y desconociendo la segunda parte del mismo, precepto por el cual la empresa Petrolera Andina S.A., propuso un periodo de depreciación de 25 años como parte de su flujo de caja presentado para obtener la concesión, dando lugar a que la Superintendencia de Hidrocarburos, actualmente Agencia Nacional de Hidrocarburos, analice y revise el flujo de caja y los criterios sugeridos por el concesionario conforme establece el procedimiento para otorgación de concesiones que forma parte del D.S. N° 26116, otorgando la concesión y aprobando la tarifa de transporte vigente mediante R.A. SSDH N° 274/2002, incluida la información relativa a los aspectos económicos y financieros que cursan en el expediente de concesión que es parte de dicho acto administrativo.

Refirieron que para el cálculo de la tarifa de transporte de hidrocarburos por ductos, se utiliza la tasa de depreciación regulatoria solo para fines de obtener la base tarifaria neta y también se utiliza la tasa de depreciación tributaria a fin de calcular la base del IUE, determinaciones contenidas en el art. 83 del D.S. N° 26116, siendo necesario considerar también lo establecido por el art. 44 del mismo Decreto Supremo, por lo que debe entenderse que para fines de seguimiento y cálculo de las tarifas basadas en la estructura de flujo de caja o modelo tarifario, el concesionario presentará información anualizada de su presupuesto de inversiones y de operaciones para su revisión y aprobación por parte de la superintendencia, así para la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2007 del Ducto de 12, el regulador debe tomar como referencia comparativa el presupuesto programado 2007 que forma parte del flujo de caja inicial presentado por YPFB Andina, para la solicitud de concesión del Ducto de 12, a fin de evaluar el desempeño económico real del concesionario en la gestión 2007.

Realizando un cuadro de estructura tarifaria, señaló que los datos contenidos en el mismo, corresponden a las variables que interactúan en el flujo de caja de 20 años, resultando en la tarifa de transporte de 0.0002 \$us./MPC vigente, aprobada por el regulador, por lo que el pretender aplicar un periodo de depreciación de 35 años como manifiesta la ANH, resultaría un criterio sin lógica y sin fundamento, e implicaría la modificación de la tarifa de transporte que solo puede ser realizada bajo un proceso de revisión tarifaria normado por el art. 46 del D.S. N° 26116.

I.2.5.- Impuesto a las Transacciones.

Señalaron que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía no valoró la documentación presentada consistente en el detalle de facturas emitidas en la gestión 2007, fotocopia del libro de ventas IVA y declaración jurada del IVA e IT de los periodos de agosto 2007 a enero de 2008, ni emitió un criterio fundamentado al respecto, desconociendo el principio de verdad material, sin considerar la existencia de elementos y argumentos suficientes que respaldan la posición de YPFB Andina, por lo que debe considerarse que el importe aprobado por la ANH por concepto de IT para la gestión 2007 es de \$us.236, siendo necesario indicar que de acuerdo a la R.A. de Absolución de Consulta N° 011/2001 emitida por la Administración Tributaria, las obligaciones tributarias de las concesiones forman parte de una misma empresa, en consecuencia el concesionario no puede auto facturarse y por lo tanto no se generó la base imponible necesaria para el pago del IT en las gestiones 2002 a mayo 2007, siendo a partir de este último mes que YPFB Andina empezó a declarar el IT, periodo en el cual entraron en vigencia los Contratos de Operación resultantes del Decreto de Nacionalización N° 28701.

I.2.6.- Pago tasa y SERESE.

Indicaron que YPFB Andina en estricta aplicación de la Ley, realizó el cálculo de la tasa SIRESE, aplicando correctamente en base a los ingresos brutos aprobados por la propia ANH, tal cual como lo define el art. 26 de la Ley de Hidrocarburos, razón por la cual con base en los importes de ingreso aprobados por la ANH en la R.A. N° 0312/2014 que alcanzan a 38.459,76 MMPC, corresponde aprobar el importe de \$us.77, tal como determina la referida resolución.

Finalmente indicó que bajo dichas circunstancias de orden legal y técnico, en mérito a la documentación presentada oportunamente y citada a lo largo del proceso administrativo, corresponde que se realice una revisión detallada y razonable preservando las determinaciones regulatorias y los derechos del concesionario que se encuentran en la Ley N° 3058, el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos correspondiente al periodo de análisis, así como en la R.A. SSDH N° 1088/2004 de 5 de noviembre, referente a la Metodología de Asignación de Costos, aspectos técnicos y legales que permiten al concesionario recuperar sus costos e inversiones, aspecto que inexplicablemente se pretende desconocer, concretamente los gastos referentes a costos de operación base relacionados a la Ingeniería y a los Cargos empresas Afiliadas, cuando los mismos ya fueron aprobados por el ente regulador en las gestiones 2002, 2003 y 2004, siendo que el criterio de distribución del gasto aplicado por YPFB Andina en la gestión 2007, es el mismo.

I.2.7.- Petitorio.

Concluyeron solicitando que se declare probada la demanda, disponiendo la nulidad de la Resolución Ministerial de Recurso Jerárquico N° 020/2015 de 21 de enero de 2015, hasta el vicio más antiguo, y que en aplicación del art. 91-b) de la L. N° 27172 se emita un nuevo acto administrativo conforme los parámetros técnicos y legales referidos.

II. De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Ministerio de Hidrocarburos y Energía para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento de la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 296 a 304, se tuvo apersonado a Luis Alberto Sánchez Fernández en representación del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, en virtud al Decreto Presidencial N° 2249 de 23 de enero de 2015 (fs. 293 a 295) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la empresa demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, el Ministerio Hidrocarburos y Energía luego de realizar un relato de los antecedentes acontecidos en sede administrativa, negó la demanda en todas sus partes, indicando los siguientes argumentos:

II.1.- Que respecto a la falta de motivación y fundamentación sobre lo reclamado en el recurso jerárquico, y que no se habría dado respuesta a aspectos de fondo denunciados, vulnerando la garantía del debido proceso y quebrantando los principios de legalidad y verdad material, manifestó que la resolución impugnada tiene una amplia exposición de los agravios que en su momento fueron planteados por YPFB Andina, y que en los casos que a confesión propia de la parte demandante no se adjuntó documentación que respalde el gasto y menos aún exposición alguna respecto a la racionalidad y prudencia del mismo, la determinación acertada fue rechazar el mismo, sin que exista necesidad de ahondar en mayor fundamentación.

Indicó que la empresa demandante, únicamente plantea como agravio la falta de motivación, pero no explica someramente qué aspectos habría omitido pronunciar el Ministerio, puesto que el hecho de haber rechazado su petitorio no significa que exista ausencia de motivación.

II.2.- Ingeniería.

Señaló que durante el transcurso del proceso en vía administrativa, tanto el regulador como el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, sostuvieron que no se ha reconocido el costo para el mantenimiento de forma mensual, puesto que YPFB Andina no contaba con un proyecto de mantenimiento para el Ducto de 12 que permita realizar un mantenimiento debidamente planificado, así como principalmente porque no se pudo verificar registros o informes de actividades de mantenimiento realizadas en el Ducto de 12, no existiendo documentación que permita avalar si las actividades de mantenimiento se encontraban acorde a las necesidades de concesión.

Manifestó que en la presente demanda tampoco se demuestra la existencia de documentación que respalde el gasto demandado, misma que contiene afirmaciones falsas con el objetivo de inducir a error en la apreciación de los hechos, correspondiendo aclarar que no se está discutiendo el criterio de distribución o que la empresa haya asignado en su contabilidad \$us.1.000 de forma mensual para el mantenimiento y operación del Ducto de 12, sino que YPFB Andina no demostró "el gasto", es decir que no presentó facturas, contratos u otra prueba que lleve al regulador a evidenciar el gasto efectivo de lo asignado, siendo irrelevante que pertenezca al grupo B o el tipo de contrato que tenga con la empresa terciaria HANOVER, argumentos vanos con los que se intenta desvirtuar el rumbo de la discusión.

II.3.- Cargo a empresas afiliadas.

Refirió que en este reclamo, la empresa demandante se limita a replicar los argumentos que fueron formulados a tiempo de la presentación del recurso jerárquico, sin agregar agravio alguno que haya generado la resolución ministerial impugnada, siendo necesario indicar que no se desconoce la existencia del Contrato de Administración del Ducto de 12 y las Adendas existentes suscritas por YPFB Andina y la empresa REPSOL YPF S.A., documento por el cual se demuestra únicamente la existencia de relación contractual con la citada empresa, mismo que de ninguna manera prueba la ejecución del monto reclamado por Andina respecto a la cuenta de empresas afiliadas.

Agregó que el criterio para el rechazo de la cuenta reclamada por YPFB Andina, se basó en que la empresa no presentó documentación que respalde adecuadamente los supuestos gastos ejecutados, es decir que la ausencia de documentación numérica, detallada y desagregada de cada uno de los conceptos incluidos el gasto, referido a salarios, sueldos, alquileres de oficinas, papelería, teléfono, fax, etc., impidió al regulador aceptar y aprobar gastos que no han sido detallados menos aún probados, por lo que el argumento de la empresa demandante respecto a la imposibilidad de la presentación del detalle de gastos no resulta suficiente, no siendo permisible que el regulador apruebe un gasto que desconoce.

II.4.- Depreciación.

Señaló respecto a esta acusación, que es preciso remitirse a los recursos de revocatoria y jerárquico para demostrar que tal afirmación no es cierta, ya que la pretensión de la empresa demandante no se apoyó en la disposición tercera de la R.A. SSHH N° 274/2002, puesto que no cursa en el expediente administrativo y no fue presentada en ninguna instancia, prueba fidedigna que demuestre su pretensión, debiendo considerar que de acuerdo al art. 64.b) del D.S. N° 26116, la carga de la prueba corresponde a los concesionarios, quienes deben demostrar que es un gasto racional y prudente, en este caso de un periodo de depreciación de 25 años y una tasa de depreciación del 4%.

Expresó que el argumento que comprende la estructura tarifaria presentada en el cuadro con datos y variables, no fue expuesto en la vía administrativa, así como que tampoco existe documentación que demuestre una aprobación del periodo de depreciación diferente al establecido en el D.S. N° 26116 (35 años para ductos nuevos).

Manifestó que respecto a que la resolución impugnada solo refirió una parte del primer párrafo del art. 83 del D.S. N° 26116, desconociendo la segunda, se tiene que de manera detallada se demostró que la solicitud de concesión se realizó el 19 de abril de 1999, bajo el Reglamento aprobado por el D.S. N° 24398, en cuyo art. 79 considera un periodo de depreciación de 25 años para ductos nuevos, empero la concesión fue otorgada en junio de 2002, en vigencia del reglamento aprobado por el D.S. N° 26116, que en su art. 83 determina un periodo de depreciación de 35 años para ductos nuevos, de donde se nota la contradicción de la empresa demandante, toda vez que no se pudo proponer una depreciación de 25 años en aplicación de la segunda parte del primer párrafo del art. 83 del D.S. N° 26116, porque a momento de su solicitud, el D.S. N° 26116 no estaba vigente, no pudiendo evidenciarse una aprobación por parte del regulador de una tasa de depreciación anual diferente a la establecida en el art. 83 del D.S. N° 26116.

II.5.- Impuesto a las Transacciones.

Reiteró que de la lectura del memorial de demanda presentada por YPFB Andina, se advierte que la empresa confiesa lo aseverado por la ANH, respecto a la falta de documentación de respaldo del gasto dentro de los plazos establecidos en el procedimiento de aprobación de presupuesto ejecutado contenido en el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por ductos, existiendo plazos perentorios y de obligatoria observancia en los cuales la empresa debe solicitar la aprobación de un gasto y presentar la documentación que respalde los mismos, estableciendo inclusive que en caso de ausencia de algunos haya un periodo de subsanación, para que después de la valoración de la documentación se emita una resolución administrativa que determine el monto reconocido o en su mérito el rechazo.

Señaló que resulta ilógico que YPFB Andina pretenda que un gasto le sea reconocido en etapa recursiva, cuando la etapa de valoración y análisis de los documentos ya precluyó, no siendo competencia del Ministerio de Hidrocarburos y Energía determinar y valorar un gasto reclamado, la cual es tarea y responsabilidad del regulador, evidenciándose la negligencia de la empresa demandante al no haber presentado oportunamente los requisitos en la etapa subsidiaria.

II.6.- Tasa SIRESE.

Finalmente señaló que respecto a este punto, se ha definido que el pago de la tasa SIRESE ha sido realizado de acuerdo a la normativa vigente, por lo que se reconoce el monto ejecutado, se considera el monto aprobado como razonable y prudente en función a la información presentada por YPFB Andina, es así que de la información cursante en obrados, los argumentos de la empresa, se tiene que el regulador ha establecido el pago por concepto de Tasa SIRESE para la gestión analizada, en base a los parámetros determinados por norma y al presupuesto reportado por mes por la propia empresa, por lo que no se demostró ni sustentó en base a qué cálculo y bajo qué parámetros correspondería el monto que reclama, y dónde estaría la diferencia del valor restante, habiendo sido simplemente señalado sin mayor respaldo legal, ni documental, menos de cálculo.

II.7.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda, con costas, en virtud a que YPFB Andina no desvirtuó la legalidad de la Resolución Ministerial RJ N° 020/2015 de 21 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que YPFB Andina, presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 334 a 339, en el que se reiteró los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 340, dando lugar a que el Ministerio demandado presente la dúplica de fs. 373 a 376 en el cual asimismo se reiteraron los argumentos esgrimidos en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 377, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 10 de febrero de 2014, la ANH emitió la R.A. ANH N° 312/2014 (fs. 61 a 62 de los antecedentes administrativos), la cual determinó aprobar sobre la base de los principios de racionalidad y prudencia el Presupuesto Ejecutado de la gestión 2007, correspondiente a la concesión Ducto de 12 de la empresa YPFB Andina SA, de acuerdo al Anexo adjunto que forma parte de dicha resolución administrativa (fs. 63 a 71 de los antecedentes administrativos), determinación que fue notificada a YPFB el 13 de marzo de 2014.

III.2.- Que el 10 de septiembre de 2014, YPFB Andina interpuso recurso de revocatoria en contra de la R.A. ANH N° 312/2014 (fs. 73 a 76 de los antecedentes administrativos), el cual fue resuelto por la ANH a través de la R.A. ANH N° 2429/2014 de 10 de septiembre (fs. 374 a 379 de los antecedentes administrativos), que confirmó la R.A. ANH N° 0312/2014.

III.3.- Ante esta resolución, el 26 de septiembre de 2014 YPFB Andina interpuso recurso jerárquico (fs. 381 a 386 de los antecedentes administrativos), que fue resuelto por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía a través de la R.M. R.J. N° 20/2015 de 21 de enero (fs. 614 a 624 de los antecedentes administrativos), la cual dispuso rechazar el recurso jerárquico interpuesto por la empresa YPFB Andina, y consecuentemente confirmar la R.A. ANH N° 2429/2014 y la R.A. N° 0312/2014 ambas emitidas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por parte del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al pronunciar la resolución ministerial hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la resolución impugnada carece de motivación y fundamentación sobre lo reclamado en el recurso jerárquico, observándose que no se habría dado respuesta a las acusaciones denunciadas; y 2) Si es evidente que la resolución impugnada no consideró la normativa aplicable a la materia, ni la prueba adjuntada, respecto a los costos de Ingeniería, Cargo empresas Afiliadas, Depreciación, Impuesto a las Transacciones y Pago Tasa y SIRESE.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

Habiendo sido identificados los puntos controvertidos, ingresando a resolver el primero, es necesario previamente establecer que en el marco de referencia de los antecedentes descritos, resulta imperioso contextualizar la problemática, indicando que el art. 8 de la C.P.E., define los valores de sociedad, disponiendo que el Estado Plurinacional de Bolivia se sustenta entre otros, en el valor de la justicia social, para vivir bien; consecuentemente, la administración de justicia se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de partes ante el juez.

En ese entendido, es preciso referir que uno de los elementos esenciales del debido proceso, es la motivación de las resoluciones, entendida ésta como un derecho fundamental de todos los justiciables y administrados constituyéndose en una de las garantías que forma parte del contenido adjetivo del ya referido "debido proceso"; siendo también un presupuesto fundamental del correcto ejercicio a la tutela judicial efectiva.

En ese contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de este Tribunal, de antecedentes y del análisis realizado, se tiene que, en cuanto a la falta de fundamentación y motivación sobre lo reclamado en el recurso jerárquico, se advierte que dicho aspecto no es evidente; toda vez que en el memorial de recurso jerárquico se reclamó como agravios los siguientes costos: a) Ingeniería; b) Cargos a empresas Afiliadas; c) Depreciación; d) Impuesto a las transacciones; y e) Pago Tasa SIRESE; aspectos que fueron considerados y resueltos por la autoridad jerárquica al emitir la R.M. RJ N° 20/2015 de 21 de enero, conforme se evidencia del segundo considerando.

Así, de la revisión del mencionado considerando, se advierte que se desarrollaron todos los puntos reclamados como agravios, en términos claros, positivos y precisos, que fueron objeto del recurso jerárquico, advirtiéndose con claridad que el proceso fue tramitado sin vicios de nulidad, en el marco del debido proceso y que el interés del administrado ha sido debidamente sustanciado, por cuanto, al momento de la emisión de la referida resolución, se otorgó a la misma, la tutela judicial efectiva, siendo necesario en el caso que se analiza conservar el acto, en razón a que dicho actuado sí se pronunció respecto a todos los agravios reclamados en el recurso jerárquico, pues lo contrario significaría satisfacer aspectos formales, bajo una exigencia de excesiva solemnidad y un formalismo vacío, sin cumplir los requisitos señalados por la doctrina, como alegar el daño o perjuicio sufrido, mencionando expresamente las defensas de que se ha privado oponer con oportunidad, acreditando además dicho perjuicio, para finalmente individualizar el interés jurídico que se procura subsanar con la invalidez señalada, siendo estas exigencias que no fueron cumplidas por la empresa demandante, consecuentemente este agravio no tiene sustento legal y resulta improcedente.

V.2.- Respecto al segundo punto controvertido, corresponde ingresar a realizar el control de legalidad sobre cada uno de los costos que fueron identificados.

V.2.1.- Ingeniería.

El reclamo en este punto, consiste en que la empresa YPFB Andina habría asignado un monto de \$us.1.000 mensual para el mantenimiento y operación del Ducto de 12, es decir un monto anual de \$us.12.000, monto que a criterio de la empresa demandante debe ser reconocido. Así entonces, de la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que no existe prueba de cargo o documentación respaldatoria que permita evidenciar que realmente existieron actividades de mantenimiento en la magnitud del monto que YPFB Andina habría asignado para este costo de operación, argumento que fue emitido por la autoridad jerárquica, que evidenció la inexistencia de un Proyecto de Mantenimiento para el Ducto de 12, el cual respalde el gasto de esta cuenta por la gestión 2007, por lo que corresponde confirmar el criterio del Ministerio de Hidrocarburos y Energía sobre este agravio reclamado.

V.2.2.- Cargo empresas Afiliadas.

Con relación al cargo de empresas afiliadas, donde se acusó que la autoridad demandada extrañamente rechazó el cargo, desconociendo que el criterio aplicado sería el mismo que se tomó en cuenta por la ANH en las RR.AA. Nos. 307/2014, 308/2014 y 309/2014, en las cuales se aprobaron los cargos a empresas Afiliadas en las gestiones 2002 a 2004, se tiene que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía indicó que la empresa demandante se limitó a señalar que el gasto corresponde a una distribución de costos entre las concesiones de la planta de compresión y la Línea 12; y que no demostró y menos presentó prueba documental referida al pago de planillas de sueldos y salarios, alquiler de oficina, papelería, teléfono, fax, etc., que demuestre que el gasto de \$us. 30.000 a las empresas afiliadas fue ejecutado efectivamente.

Ahora bien, de la revisión de los antecedentes administrativos, se colige que evidentemente no cursa prueba documental presentada por YPFB Andina que respalde o demuestre su pretensión, es decir que realmente habría ejecutado el gasto de \$us. 30.000 a empresas afiliadas, correspondiendo en consecuencia confirmar el criterio emitido por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía en la resolución impugnada, toda vez que en virtud al principio de carga de la prueba, la empresa demandante debió respaldar su pretensión, situación que no sucedió en el presente caso.

V.2.3.- Depreciación.

Respecto a la depreciación, reclamo en el cual la empresa demandante indicó que pretender aplicar un periodo de depreciación de 35 años como manifiesta la ANH, resultaría un criterio sin lógica y sin fundamento, se hace preciso referir previamente el procedimiento de aprobación de presupuesto ejecutado que deben seguir los operadores del servicio de transporte de hidrocarburos por ducto, señalándose al efecto el art. 44 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ducto, aprobado por el D.S. N° 26116 de 21 de marzo de 2001 que dispone: "Para fines del cálculo de la cuenta diferida establecida en el artículo siguiente, el concesionario presentará información anualizada de su presupuesto de inversiones y de operaciones, para su revisión y aprobación por parte de la Superintendencia, la misma que se sujetara al siguiente procedimiento: b) 45 días calendario después de finalizado el año, el concesionario presentara a la superintendencia el presupuesto ejecutado para su aprobación de acuerdo a los "Requisitos de presentación de presupuestos" aprobados periódicamente por la Superintendencia. Dentro del plazo de 5 días hábiles administrativos, la superintendencia determinara si la información presentada por el concesionario incumple con dichos requisitos o su información es inconsistente con los datos presentados, la Superintendencia conminara su subsanación y/o complementación dentro de un término perentorio. Una vez que la documentación haya sido entregada en su integridad y de conformidad con los requerimientos de la Superintendencia, el ente regulador pondrá en conocimiento de los cargadores el presupuesto, mediante notificación por cedula dentro de los 5 días calendario siguientes. Los Cargadores tendrán el término improrrogable de 30 días calendario para hacer llegar sus comentarios a la Superintendencia, Una vez recibidos los comentarios y sin más trámite, el ente regulador deberá aprobar un presupuesto razonable y prudente de manera fundada...", normativa que faculta al ente regulador la potestad de aprobar los presupuestos que a criterio de dicho ente sean considerados racionales y prudentes.

En ese entendido, de la revisión de los antecedentes, se advierte que mediante R.A. SSDH N° 274/2002 de 21 de junio (fs. 169 a 170 del expediente), se otorgó la concesión administrativa a la empresa Petrolera Andina S.A. señalándose en el punto séptimo de la parte resolutive que: "La presente concesión administrativa que se otorga en favor de la Empresa Petrolera Andina S.A. no tiene carácter de exclusividad y queda sometida por tanto a las provisiones y alcances contenidos en la Ley del Sistema de Regulación Sectorial N° 1600 de 28 de octubre de 1994, en la Ley de Hidrocarburos N° 1699 de 30 de abril de 1996, en el Reglamento para el Diseño, Construcción, Operación y Abandono de Ductos en Bolivia, en el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por ductos, en la normativa vigente aplicable dentro del plazo de su duración y en la presente resolución administrativa." Por lo que en mérito a la normativa regulatoria, se advierte conforme se estableció en la R.M. RJ N° 020/2015 emitida el 21 de enero por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, que al haberse otorgado la Licencia de Operación N° GASO-05/2003 a través de la R.A. SSDH N° 0871/2003 de 13 de noviembre, se encontraba en plena vigencia el D.S. N° 26116 de 16 de marzo de 2011, que en su art. 74 párrafo segundo prevé que: "El flujo de caja deberá ser calculado tomando en cuenta los siguientes conceptos:

- a) Los ingresos brutos como resultado de las operaciones en base a las tarifas propuestas.
- b) Las inversiones que deben realizarse.
- c) Los costos de operación, mantenimiento y administración.
- d) Los costos financieros.
- e) Los impuestos y tasas aplicables.
- f) Valor residual de las instalaciones al final del flujo de caja.

g) Volúmenes de transporte acordados entre concesionario y cargadores mediante contratos en firme y cartas de intención, más los pronósticos de la demanda de mercado. Estos volúmenes se tomaran en cuenta para la revisión establecida en el artículo 48 de este reglamento."

Así también el art. 79 párrafo segundo del mismo decreto establece que: "Al haberse incluido las inversiones en el flujo de caja en el inc. b) del art. 74, no deberá incorporarse la depreciación en dicho flujo, excepto en el cálculo de impuestos.", de donde se infiere que la depreciación tiene efecto en el cálculo del impuesto que debe incluirse en el flujo de caja, señalándose además en el art. 83 de la misma norma que: "En la determinación de la tasa de depreciación para el cálculo de las tarifas de requerimiento de ingresos, se aplicará la metodología de depreciación sobre una base inicial, debiendo considerarse un periodo de vida útil de 20 años para ductos y estaciones de compresión y bombeo existentes, 35 años para los ductos nuevos y para nuevas estaciones de compresión y bombeo. Se considerará un periodo de vida útil menor o mayor en los casos en los cuales el solicitante pueda demostrar a la Superintendencia una vida útil física y/o económica menor o mayor para el ducto o estación en consideración. En estos casos la tasa de depreciación anual deberá ser aprobada por la superintendencia.

El concesionario podrá utilizar para el cálculo de tarifas y contabilidad en libros, el periodo de depreciación establecido precedentemente, además del periodo de depreciación establecido para fines del pago de impuestos", concluyéndose en cuya consecuencia, que en la tarifa de flujo de caja se debe aplicar la vida útil determinada para la depreciación de los activos, por lo que al evidenciarse mediante la auditoría regulatoria que el Ducto de 12 empezó sus operaciones durante la gestión 2002, encontrándose en plena vigencia el D.S. N° 26116, se establece que la depreciación es de 35 años para ductos nuevos, máxime si se entiende que en el proceso de aprobación de presupuestos ejecutados corresponde a la empresa concesionaria demostrar la racionalidad y prudencia de los costos e inversiones realizadas a fin de considerar un periodo de vida útil física y/o económica menor o mayor para el ducto, aspecto que fue señalado en la resolución impugnada, por

tanto no resulta ser evidente lo reclamado por la empresa demandante, misma que tampoco presentó prueba que demuestre su pretensión, habiendo la autoridad demandada considerado correctamente la R.A. SSHH N° 274/2002, así como también la segunda parte del art. 83 del D.S. N° 26116, resultando infundado este reclamo planteado.

V.2.4.- Impuesto a las Transacciones.

En este punto la empresa demandante reclamó que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía no valoró la documentación que presentó, consistente en el detalle de facturas emitidas en la gestión 2007, fotocopia del libro de ventas IVA y declaración jurada del IVA e IT de los periodos de agosto 2007 a enero de 2008, ni emitió un criterio fundamentado al respecto, desconociendo el principio de verdad material. En ese entendido se tiene que el ministerio demandando señaló que no puede ingresar a realizar el análisis de la documentación, puesto que la misma no fue presentada en la auditoría, ni ante el ente regulador, ni tampoco en el recurso de revocatoria, por lo que no consideró dichos documentos, criterio que este Tribunal Supremo de Justicia considera correcto, toda vez que la interposición del proceso contencioso administrativo, tiene como objeto el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, no pudiendo ingresar a valorar documentos que no fueron presentados en instancia administrativa, por lo que este reclamo interpuesto por la empresa demandante es infundado.

V.2.5.- Pago Tasa y SIRESE.

Finalmente, respecto a la tasa SIRESE, donde la empresa demandante indicó que realizó el cálculo aplicando correctamente el art. 26 de la Ley de Hidrocarburos, por lo cual corresponde aprobar el importe de \$us.77, y que además, en mérito a la documentación presentada oportunamente y citada a lo largo del proceso administrativo, corresponde que se realice una revisión detallada y razonable preservando las determinaciones regulatorias y los derechos del concesionario que se encuentran en la L. N° 3058, el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos correspondiente al periodo de análisis, así como en la R.A. SSDH N° 1088/2004, se tiene que, de la revisión de los antecedentes administrativos, no se advierte que la empresa demandante haya adjuntado documentación que respalde el cálculo realizado por la misma y que establezca que el monto razonable y prudente sea \$us. 77, por lo que consiguientemente el cálculo realizado por el ente regulador, confirmado por la autoridad demandada, que dio como resultado el monto razonable y prudente de \$us. 79, es correcto, toda vez que el mismo se realizó en base al presupuesto reportado por la misma empresa demandante para cada mes, por lo que este reclamo resulta improcedente.

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, por las características del problema planteado, se concluye que corresponde confirmar el criterio que emitió el Ministerio de Hidrocarburos y Energía en su resolución ministerial jerárquica, toda vez que YPFB Andina no respaldó documentalmente sus pretensiones, y consiguientemente que dicho Ministerio, no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituyen el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que dicho Ministerio demandado interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la resolución ministerial jerárquica.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 224 a 135 y vta., interpuesta por Santiago Humberto Joaquín Moscoso Blacud y Rodrigo Murillo Sasamoto en representación legal de la empresa YPFB Andina, contra el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la R.M. R.J. N° 20/2015 de 21 de enero (fs. 91 a 105).

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a esta Sala por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Dr. Fidel Marco Tordoya Rivas.

Sucre, 20 de abril de 2017.

Ante mí: Abg. Rene Yván Espada Navia.- Secretario de Sala.